



Rada
Unii Europejskiej

Bruksela, 2 grudnia 2016 r.
(OR. en)

15066/16

Międzyinstytucjonalny numer
referencyjny:
2016/0339 (CNS)

FISC 215
ECOFIN 1141

NOTA

Od:	Sekretariat Generalny Rady
Do:	Rada
Nr poprz. dok.:	14787/16 FISC 205 ECOFIN 1101
Nr dok. Kom.:	13733/16 FISC 173 + ADD 1
Dotyczy:	Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich – Kompromis prezydencji

Delegacje otrzymują w załączeniu kompromisowy tekst prezydencji w sprawie wyżej wymienionego wniosku Komisji.

Wniosek

DYREKTYWA RADY

**zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur
hybrydowych dotyczących państw trzecich**

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 Europejskiego,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego,

stanowiąc zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Konieczne jest przywrócenie zaufania do sprawiedliwości systemów podatkowych i umożliwienie rządów faktycznego korzystania z suwerenności podatkowej. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wydała w tym celu zalecenia dotyczące konkretnych działań w ramach inicjatywy dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS).
- (2) Sprawozdania końcowe dotyczące 15 działań OECD służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków zostały podane do wiadomości publicznej w dniu 5 października 2015 r. W konkluzjach z dnia 8 grudnia 2015 r. Rada z zadowoleniem przyjęła wyniki przedstawione w tych sprawozdaniach. W konkluzjach Rady zaakcentowano konieczność znalezienia na szczeblu UE wspólnych, lecz elastycznych rozwiązań, które byłyby spójne z wnioskami OECD dotyczącymi erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków.
- (3) Wychodząc naprzeciw potrzebie zapewnienia sprawiedliwszego opodatkowania, a w szczególności celem podjęcia działań następczych względem wniosków OECD dotyczących erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, Komisja przedstawiła w dniu 28 stycznia 2016 r. swój pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. W ramach tego pakietu przyjęto dyrektywę Rady (UE) 2016/1164¹ w sprawie przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.
- (4) Dyrektywa (UE) 2016/1164 tworzy ramy mające na celu rozwiązanie problemu rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.
- (5) Konieczne jest ustanowienie przepisów neutralizujących w sposób jak najbardziej kompleksowy rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. Z uwagi na fakt, że dyrektywa (UE) 2016/1164 obejmuje tylko te rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, które powstają w relacjach pomiędzy systemami opodatkowania osób prawnych w państwach członkowskich, Rada Ecofin wydała w dniu 12 lipca 2016 r. oświadczenie, w którym zwróciła 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.

¹ Dz.U. L 193 z 19.7.2016, s. 1.

- (6) Z uwagi na fakt, że, między innymi, w motywie 13 dyrektywy (UE) 2016/1164 stwierdzono, że zasadnicze znaczenie ma dalsze prowadzenie prac nad innymi rozbieżnościami w kwalifikacji struktur hybrydowych, takimi jak te dotyczące stałych zakładów, ważne jest, by w niniejszej dyrektywie uwzględniono również rozbieżności w kwalifikacji hybrydowych stałych zakładów.
- (7) W celu zapewnienia ram, które są zgodne ze sprawozdaniem OECD w ramach BEPS poświęconym rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych i nie mniej skuteczne od niego, podstawowe znaczenie ma również to, by dyrektywa (UE) 2016/1164 obejmowała przepisy dotyczące przeniesień hybrydowych i importowanych rozbieżności w kwalifikacji oraz by uwzględniała pełen zakres sytuacji podwójnego odliczenia, aby uniemożliwić podatnikom wykorzystywanie pozostałych luk prawnych.
- (8) Zważywszy że dyrektywa (UE) 2016/1164 zawiera przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych występujących pomiędzy państwami członkowskimi, do dyrektywy tej należy włączyć przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych występujących w relacjach z państwami trzecimi, w przypadku których przynajmniej jedna ze stron jest podatnikiem będącym osobą prawną lub – w przypadku odwróconych podmiotów hybrydowych – podmiotem w państwie członkowskim, jak również przepisy dotyczące importowanych rozbieżności. Przepisy zawarte w art. 9 i 9b powinny mieć zatem zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim, w tym stałych zakładów (lub uzgodnień traktowanych jak stałe zakłady) podmiotów będących rezydentami w państwach trzecich. Przepisy art. 9a powinny mieć zastosowanie do wszystkich podmiotów, które są traktowane przez państwa członkowskie jako przejrzyste do celów podatkowych.
- (9) Przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powinny dotyczyć przypadków, gdy rozbieżności są wynikiem podwójnych odliczeń, różnic w charakterystyce instrumentów finansowych, płatności i podmiotów lub różnic w przydziale płatności. Z uwagi na fakt, że rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych mogą prowadzić do podwójnego odliczenia lub do odliczenia bez rozpoznania przychodu, konieczne jest ustanowienie przepisów stanowiących, że dane państwo członkowskie albo odmawia odliczenia płatności, kosztów lub strat, albo nakazuje podatnikowi ujęcie płatności w jego dochodzie podlegającym opodatkowaniu, stosownie do przypadku. Przepisy te mają jednak zastosowanie wyłącznie do płatności podlegających odliczeniu i nie powinny wpływać na ogólne cechy danego systemu podatkowego, niezależnie od tego, czy jest to system klasyczny czy system imputacji.

- (10) Rozbieżności dotyczące stałych zakładów występują wtedy, gdy różnice między przepisami obowiązującymi w jurysdykcji stałego zakładu i jurysdykcji rezydencji podatkowej dotyczącymi przydziału dochodów i wydatków między różnymi częściami tego samego podmiotu powodują powstanie rozbieżności w wynikach podatkowych oraz obejmują te przypadki, w których sytuacja rozbieżności wynika z nieuwzględnienia stałego zakładu na mocy przepisów jurysdykcji oddziału. Takie sytuacje rozbieżności mogą prowadzić do podwójnego odliczenia lub odliczenia bez rozpoznania przychodu i należy je w związku z tym wyeliminować. W przypadku nieuwzględnionych stałych zakładów państwo członkowskie, w którym podatnik jest rezydentem, powinno ująć dochód, który w innym przypadku byłby przypisany do stałego zakładu.
- (11) Wszelkie dostosowania wymagane na mocy niniejszej dyrektywy co do zasady nie powinny mieć wpływu na przydział praw do opodatkowania pomiędzy jurysdykcjami określony na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- (12) Aby zapewnić proporcjonalność, należy uwzględnić wyłącznie te przypadki, w których zachodzi poważne ryzyko unikania opodatkowania przez wykorzystanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. Właściwe jest zatem objęcie zakresem dyrektywy rozbieżności, które powstają między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami tego samego podmiotu, rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych istniejących między podatnikiem a jego przedsiębiorstwami powiązanymi, pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi oraz rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikających z uzgodnienia strukturalnego z udziałem podatnika.
- (13) Rozbieżnościami, które szczególnie dotyczą hybrydowego charakteru podmiotów, należy się zająć tylko wówczas, gdy jedno z przedsiębiorstw powiązanych posiada – co najmniej – skuteczną kontrolę nad pozostałymi przedsiębiorstwami powiązanymi. W takich przypadkach powinien zatem istnieć wymóg, aby przedsiębiorstwo powiązane posiadało, lub było posiadane przez, podatnika lub inne przedsiębiorstwo powiązane poprzez wynoszący co najmniej 50 % udział w prawach głosu, własności kapitału lub uprawnieniu do otrzymania zysków. Prawa własności lub prawa osób działających wspólnie powinny być ujmowane zbiorczo do celów stosowania tego kryterium.

- (14) Aby definicja terminu „przedsiębiorstwo powiązane” była wystarczająco szeroka na potrzeby przepisów dotyczących rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, powinna ona również obejmować podmiot, który do celów rachunkowości wchodzi w skład tej samej skonsolidowanej grupy, przedsiębiorstwo, na którego zarządzanie podatnik ma znaczny wpływ, oraz – odwrotnie – przedsiębiorstwo mające znaczny wpływ na zarządzanie podatnikiem.
- (15) Należy uwzględnić cztery szerokie rodzaje sytuacji dotyczących rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych: po pierwsze – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikające z płatności dokonanych z tytułu instrumentu finansowego; po drugie – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych będące konsekwencją różnic w przydziale płatności dokonanych na rzecz podmiotu hybrydowego lub stałego zakładu (w tym w wyniku płatności na rzecz nieuwzględnionego stałego zakładu); po trzecie – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikające z płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy na rzecz jego właściciela lub zakładanych płatności między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami; oraz wreszcie – sytuacje podwójnego odliczenia wynikające z płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy lub stały zakład.
- (16) W odniesieniu do płatności z tytułu instrumentu finansowego rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych może powstawać wtedy, gdy sytuację odliczenia bez rozpoznania przychodu można przypisać różnicom w charakterystyce danego instrumentu lub płatności dokonanych z jego tytułu. Jeżeli charakter płatności kwalifikuje ją do ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności (takiej jak zwolnienie z podatku, obniżona stawka podatkowa, kredyt podatkowy lub zwrot podatku), należy ją traktować jako płatność powodującą rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych w zakresie odpowiadającym niedostatecznie opodatkowanej kwocie będącej wynikiem tej płatności. Płatności z tytułu instrumentu finansowego nie należy jednak traktować jako powodującej rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych, jeżeli ulga podatkowa przyznana w jurysdykcji odbiorcy płatności wynika wyłącznie ze statusu podatkowego odbiorcy płatności lub z faktu, że posiadany instrument podlega zasadom szczególnego systemu podatkowego.

- (17) W odniesieniu do płatności dokonanych na rzecz podmiotu hybrydowego lub stałego zakładu, rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych może powstawać wtedy, gdy sytuacja odliczenia bez rozpoznania przychodu wynika z różnic w przepisach regulujących przydział tej płatności między podmiotem hybrydowym a jego właścicielem (w przypadku płatności dokonanej na rzecz podmiotu hybrydowego) lub między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami (w przypadku zakładanej płatności na rzecz stałego zakładu). Definicja rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powinna mieć zastosowanie jedynie wówczas, gdy sytuacja rozbieżności wynika z różnic w zasadach regulujących przydział płatności na mocy przepisów obu jurysdykcji, a płatność nie powinna powodować powstania rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, która powstałaby tak czy inaczej w wyniku zwolnienia odbiorcy płatności z podatku na mocy jego statusu podatkowego zgodnie z przepisami jurysdykcji dowolnego odbiorcy płatności.
- (18) Definicja rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powinna również obejmować sytuacje odliczenia bez rozpoznania przychodu, które są konsekwencją płatności dokonanych na rzecz nieuwzględnionego stałego zakładu. Nieuwzględniony stały zakład oznacza uzgodnienie traktowane jako powodujące powstanie stałego zakładu na mocy przepisów jurysdykcji siedziby głównej, które jednak nie jest traktowane jako stały zakład na mocy przepisów drugiej jurysdykcji. Zasada dotycząca rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych nie powinna mieć jednak zastosowania wtedy, gdy rozbieżność powstałaby tak czy inaczej w wyniku zwolnienia odbiorcy płatności z podatku na mocy jego statusu podatkowego zgodnie z przepisami jurysdykcji dowolnego odbiorcy płatności.

- (19) W odniesieniu do płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy na rzecz jego właściciela lub zakładanych płatności dokonanych między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami, rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych może powstawać, jeżeli sytuacja odliczenia bez rozpoznania przychodu wynika z faktu nieuznania płatności lub zakładanej płatności w jurysdykcji jej odbiorcy. W takim przypadku, jeżeli sytuacja rozbieżności jest konsekwencją nieprzydzielenia płatności lub zakładanej płatności, jurysdykcją odbiorcy płatności jest jurysdykcja, w której płatność (lub zakładana płatność) jest traktowana jako otrzymana na mocy przepisów jurysdykcji płatnika. Podobnie jak w przypadku innych rozbieżności dotyczących podmiotów hybrydowych i oddziałów, które powodują sytuacje odliczenia bez rozpoznania przychodu, rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych nie powinna powstawać w przypadku gdy odbiorca płatności jest zwolniony z podatku na mocy przepisów jego jurysdykcji. Jednak w odniesieniu do tej kategorii rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, sytuacja rozbieżności powstałaby jedynie w takim zakresie, w jakim jurysdykcja płatnika pozwala, by odliczenie w odniesieniu do płatności lub zakładanej płatności było potrącane z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu. Jeżeli jurysdykcja płatnika zezwala na przeniesienie odliczenia na kolejny okres, można wówczas odroczyć wymóg dotyczący dokonania dostosowań zgodnie z dyrektywą do czasu, gdy odliczenie zostanie faktycznie potrącone z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu w jurysdykcji płatnika.
- (20) Definicja rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powinna także obejmować sytuacje podwójnego odliczenia, niezależnie od tego, czy powstały w wyniku płatności, czy kosztów, które nie są traktowane jako płatności na mocy przepisów krajowych, czy też w wyniku strat z tytułu amortyzacji lub deprecjacji. Podobnie jak w przypadku zakładanych płatności oraz płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy, które nie są uwzględniane przez odbiorcę płatności, rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych powinna jednak powstać tylko w takim zakresie, w jakim jurysdykcja płatnika pozwala, by odliczenie było potrącane z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu. Oznacza to, że jeżeli jurysdykcja płatnika zezwala na przeniesienie odliczenia na kolejny okres, można wówczas odroczyć wymóg dotyczący dokonania dostosowań zgodnie z dyrektywą do czasu, gdy odliczenie zostanie faktycznie potrącone z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego w jurysdykcji płatnika.

- (21) Różnice w wynikach podatkowych, które można przypisać wyłącznie różnicom w wartości przyporządkowanej danej płatności, w tym poprzez zastosowanie cen transferowych, nie powinny wchodzić w zakres rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. Ponadto, z uwagi na to, że jurysdykcje podatkowe stosują różne okresy rozliczeniowe i przepisy dotyczące uznawania momentu uzyskania dochodu lub poniesienia wydatku, takie różnice czasowe nie powinny być zasadniczo traktowane jako powodujące rozbieżności w wynikach podatkowych. Jednak w przypadku podlegającej odliczeniu płatności z tytułu instrumentu finansowego, w odniesieniu do której nie można w sposób uzasadniony oczekiwać, że zostanie w rozsądnym terminie ujęta w dochodzie, płatność taką należy traktować jako powodującą powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, jeżeli ta sytuacja odliczenia bez rozpoznania przychodu może zostać przypisana różnicom w charakterystyce danego instrumentu finansowego lub płatności dokonywanych z jego tytułu. Należy zakładać, że sytuacja rozbieżności może powstawać, jeżeli płatność dokonana z tytułu instrumentu finansowego nie zostanie ujęta w dochodzie w rozsądnym terminie. Płatność taka powinna być traktowana jako ujęta w dochodzie w rozsądnym terminie, jeżeli odbiorca płatności ujął ją w ciągu 12 miesięcy od końca okresu rozliczeniowego danego płatnika, lub zgodnie z ustaleniami na podstawie standardu ceny rynkowej. Państwa członkowskie mogą zażądać, by dana płatność została ujęta w dochodzie w ustalonym okresie, by nie dopuścić do powstania sytuacji rozbieżności i by zapewnić kontrolę podatkową.
- (22) Przeniesienia hybrydowe mogą prowadzić do odmiennego traktowania pod względem podatkowym, jeśli w wyniku uzgodnienia w sprawie przeniesienia instrumentu finansowego zysk bazowy z tytułu tego instrumentu jest traktowany jako zysk uzyskany przez więcej niż jedną stronę tego uzgodnienia. W tych przypadkach płatność dokonana w ramach przeniesienia hybrydowego może spowodować powstanie odliczenia po stronie płatnika, podczas gdy po stronie odbiorcy jest ona traktowana jako zysk z tytułu instrumentu bazowego. Ta różnica w traktowaniu pod względem podatkowym może prowadzić do odliczenia bez rozpoznania przychodu lub do uzyskania w dwóch różnych jurysdykcjach nadwyżki kredytu podatkowego z tytułu podatku u źródła od instrumentu bazowego. Należy zatem wyeliminować tego typu rozbieżności. W przypadku odliczenia bez rozpoznania przychodu powinny mieć zastosowanie te same przepisy jak do neutralizacji rozbieżności wynikających z płatności z tytułu hybrydowego instrumentu finansowego. W przypadku przeniesień hybrydowych, których struktura zakłada generowanie nadwyżki kredytów podatkowych, dane państwo członkowskie nie powinno dopuszczać do tego, by płatnik wykorzystywał tę nadwyżkę kredytu do uzyskania przewagi podatkowej, także poprzez stosowanie przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania zgodnego z art. 6 dyrektywy.

- (23) Należy przewidzieć przepis, który umożliwiłby państwom członkowskim wyeliminowanie różnic w zakresie transpozycji i wdrożenia niniejszej dyrektywy powodujących powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych pomimo działania przez państwa członkowskie zgodnie z niniejszą dyrektywą. Jeżeli taki problem się pojawi, a podstawowe przepisy przewidziane w niniejszej dyrektywie nie będą miały zastosowania, należy stosować przepisy dodatkowe.
- (24) Importowane rozbieżności powodują przeniesienie skutków rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych od stron znajdujących się w państwach trzecich do jurysdykcji państwa członkowskiego za pomocą instrumentu niehybrydowego, osłabiając w ten sposób skuteczność przepisów, które mają neutralizować rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. Płatność podlegająca odliczeniu w jednym państwie członkowskim może zostać wykorzystana do sfinansowania wydatków z zastosowaniem rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. Aby przeciwdziałać takim importowanym rozbieżnościom, konieczne jest włączenie przepisów, które nie pozwalają na odliczenie płatności, jeżeli odpowiedni dochód z tytułu tej płatności jest potrącany, bezpośrednio lub pośrednio, od odliczenia, którego źródłem są rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzące do podwójnego odliczenia lub odliczenia bez rozpoznania przychodu pomiędzy państwami trzecimi.
- (25) Rozbieżności związane z podwójną rezydencją podatkową mogą prowadzić do podwójnego odliczenia, gdy płatność dokonana przez podatnika mającego podwójną rezydencję podatkową jest odliczana na mocy przepisów obu jurysdykcji, w których podatnik jest rezydentem. Ponieważ rozbieżności związane z podwójną rezydencją podatkową mogą prowadzić do sytuacji podwójnego odliczenia, powinny zostać objęte zakresem niniejszej dyrektywy. Państwo członkowskie powinno odmówić takiego odliczenia w odniesieniu do spółki mającej podwójną rezydencję podatkową w zakresie, w jakim płatność ta jest potrącana od kwoty, której przepisy drugiej jurysdykcji nie traktują jako dochodu.

- (26) Celem niniejszej dyrektywy jest zwiększenie odporności całego rynku wewnętrznego na rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. Cel ten nie może zostać osiągnięty w sposób wystarczający przez państwa członkowskie działające samodzielnie, z uwagi na fakt, że krajowe systemy opodatkowania osób prawnych nie są jednolite, a 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. Sytuacja taka doprowadziłaby do braku koordynacji. Ze względu na transgraniczny charakter rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych i konieczność przyjęcia rozwiązań, które funkcjonują w odniesieniu do całego rynku wewnętrznego, cel ten można skuteczniej osiągnąć na szczeblu Unii. Unia może zatem 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 wymagany poziom ochrony rynku wewnętrznego, niniejsza dyrektywa ma na celu jedynie zapewnienie – w niezbędnym zakresie – koordynacji działań wewnątrz Unii, która jest konieczna do osiągnięcia jej celów.
- (27) Wdrażając niniejszą dyrektywę, państwa członkowskie powinny korzystać ze stosownych wyjaśnień i przykładów podanych w sprawozdaniu na temat neutralizacji skutków rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, działanie 2 – sprawozdanie końcowe z 2015 r. (*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*) jako źródła ilustracji lub interpretacji w zakresie, w jakim są one spójne z przepisami niniejszej dyrektywy i prawa unijnego.
- (28) Przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych przewidziane w art. 9 ust. 1 i 2 będą miały zastosowanie jedynie w takim zakresie, w jakim sytuacja z udziałem podatnika prowadzi do powstania rozbieżności. Sytuacja rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych nie powinna powstawać w przypadku gdy dane uzgodnienie jest poddane dostosowaniu na mocy art. 9 ust. 5 lub art. 9a, i, odpowiednio, uzgodnienia, które są poddane dostosowaniu na mocy tych części dyrektywy, nie powinny być przedmiotem żadnych dalszych dostosowań na mocy przepisów dotyczących rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.
- (29) W przypadku gdy przepisy innej dyrektywy, np. przepisy dyrektywy Rady 2011/96/UE, powodują neutralizację rozbieżności w wynikach podatkowych, nie ma powodów, by stosować przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych przewidziane w niniejszej dyrektywie.

- (30) 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.
- (31) Należy zatem odpowiednio zmienić dyrektywę (UE) 2016/1164,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

Artykuł 1

W dyrektywie (UE) 2016/1164 wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 1 wprowadza się następujące zmiany:

po akapicie pierwszym dodaje się nowy akapit:

„2. Przepisy art. 9a mają też zastosowanie do wszystkich podmiotów, które są traktowane przez państwa członkowskie jako przejrzyste do celów podatkowych.”;

2) w art. 2 wprowadza się następujące zmiany:

a) w pkt 4 ostatni akapit otrzymuje brzmienie:

„Do celów art. 9 i 9a:

- (i) w przypadku gdy powstaje sytuacja rozbieżności na mocy art. 2 ust. 9 lit. b), c), d), e) lub g) lub gdy wymagane jest dostosowanie na mocy art. 9 ust. 3 lub art. 9a, definicja przedsiębiorstwa powiązanego zostaje zmieniona w taki sposób, że wymóg 25 % zastępuje się wymogiem 50 %;
- (ii) osoba, która działa wspólnie z inną osobą w odniesieniu do praw głosu lub własności kapitału podmiotu, jest traktowana jako osoba mająca udział w ogólnej sumie praw głosu lub własności kapitału tego podmiotu należących do tej drugiej osoby;

- (iii) przedsiębiorstwo powiązane oznacza również podmiot, który do celów rachunkowości finansowej wchodzi w skład tej samej skonsolidowanej grupy co podatnik, przedsiębiorstwo, na którego zarządzanie podatnik ma znaczny wpływ, lub przedsiębiorstwo mające znaczny wpływ na zarządzanie podatnikiem.”;

b) pkt 9 otrzymuje brzmienie:

„9) „rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych” oznacza sytuację, w której uczestniczy podatnik lub – w odniesieniu do art. 9 ust. 3 i art. 9a – podmiot, w przypadku gdy:

- a) płatność z tytułu instrumentu finansowego powoduje sytuację odliczenia bez rozpoznania przychodu oraz:
- (i) gdy taka płatność nie jest ujęta w dochodzie w rozsądnym terminie; oraz
- (ii) gdy sytuacja rozbieżności może zostać przypisana różnicom w charakterystyce danego instrumentu lub płatności dokonanej z jego tytułu.

Do celów akapitu pierwszego płatność z tytułu instrumentu finansowego jest traktowana jako ujęta w dochodzie w rozsądnym terminie, w przypadku gdy:

- płatność jest ujęta przez jurysdykcję odbiorcy płatności w okresie rozliczeniowym, który rozpoczyna się w ciągu 12 miesięcy od zakończenia okresu rozliczeniowego danego podatnika; lub
 - uzasadnione jest oczekiwanie, że płatność zostanie ujęta przez jurysdykcję odbiorcy płatności w przyszłym okresie rozliczeniowym, a warunki płatności są takie, jakich można by oczekiwać w przypadku uzgodnień między przedsiębiorstwami niezależnymi;
- b) płatność na rzecz podmiotu hybrydowego powoduje odliczenie bez rozpoznania przychodu i gdy ta sytuacja rozbieżności wynika z różnic w przydziale płatności na rzecz podmiotu hybrydowego na mocy przepisów jurysdykcji, w której podmiot hybrydowy ma siedzibę lub jest zarejestrowany, i jurysdykcji wszelkich osób posiadających udział w tym podmiocie hybrydowym;

- c) płatność na rzecz podmiotu mającego co najmniej jeden stały zakład powoduje odliczenie bez rozpoznania przychodu i gdy ta sytuacja rozbieżności wynika z różnic w przydziale płatności między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami tego samego podmiotu na mocy przepisów jurysdykcji, w której dany podmiot prowadzi działalność;
- d) płatność powoduje odliczenie bez rozpoznania przychodu w wyniku płatności na rzecz nieuwzględnionego stałego zakładu;
- e) płatność dokonana przez podmiot hybrydowy powoduje odliczenie bez rozpoznania przychodu i gdy ta rozbieżność wynika z faktu nieuwzględnienia płatności na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności;
- f) zakładana płatność między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami powoduje odliczenie bez rozpoznania przychodu i gdy ta rozbieżność wynika z faktu nieuwzględnienia płatności na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności; oraz
- g) występuje sytuacja podwójnego odliczenia.

Do celów niniejszego pkt 9:

- (i) rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych powstaje jedynie na mocy lit. e), f) lub g) powyżej, w zakresie, w jakim jurysdykcja płatnika pozwala, by odliczenie było potrącanie z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu;
- (ii) sytuacja rozbieżności nie jest traktowana jako rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych, o ile nie powstanie ona między przedsiębiorstwami powiązanymi, między podatnikiem a przedsiębiorstwem powiązanym, między siedzibą główną a stałym zakładem, pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami tego samego podmiotu lub w ramach uzgodnienia strukturalnego.

Do celów niniejszego punktu oraz art. 9, 9a i 9b:

»sytuacja rozbieżności« oznacza podwójne odliczenie lub odliczenie bez rozpoznania przychodu;

»podwójne odliczenie« oznacza odliczenie tych samych płatności, kosztów lub strat w jurysdykcji, w której płatność ma swoje źródło lub w której ponoszone są koszty lub straty (jurysdykcji płatnika) oraz w innej jurysdykcji (jurysdykcji inwestora). W przypadku płatności dokonywanej przed podmiot hybrydowy lub stały zakład jurysdykcją płatnika jest jurysdykcja, w której podmiot hybrydowy lub stały zakład mają siedzibę lub się znajdują;

»odliczenie bez rozpoznania przychodu« oznacza odliczenie płatności (lub zakładanej płatności między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami) w jurysdykcji, w której ta płatność (lub zakładana płatność) jest traktowana jako płatność dokonana (jurysdykcja płatnika), jednak nie dochodzi do ujęcia tej płatności (lub zakładanej płatności) do celów podatkowych w jurysdykcji odbiorcy płatności. Jurysdykcja odbiorcy płatności jest jurysdykcją, w której ta płatność (lub zakładana płatność) jest otrzymana lub traktowana jako otrzymana na mocy przepisów innej jurysdykcji;

»odliczenie« oznacza kwotę, która jest traktowana jako podlegająca odliczeniu od dochodu podlegającego opodatkowaniu na mocy przepisów jurysdykcji płatnika lub jurysdykcji inwestora. Pojęcie »podlegający odliczeniu« jest interpretowane zgodnie z powyższym;

»ujęcie w dochodzie« oznacza kwotę, która jest brana pod uwagę przy dochodzie podlegającym opodatkowaniu na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności. Płatność z tytułu instrumentu finansowego nie jest traktowana jako płatność ujęta w dochodzie w zakresie, w jakim ta płatność kwalifikuje się do ulgi podatkowej wyłącznie ze względu na charakterystykę tej płatności na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności. Pojęcie »ujęty w dochodzie« jest interpretowane zgodnie z powyższym;

»ulga podatkowa« oznacza zwolnienie z podatku, obniżenie stawki podatkowej lub wszelkie kredyty podatkowe lub zwroty podatku (inne niż kredyt podatkowy z tytułu podatków u źródła);

»podwójnie ujmowany dochód« oznacza pozycję dochodów, którą ujmuje się na mocy przepisów obu jurysdykcji, w których powstała sytuacja rozbieżności;

»osoba« oznacza osobę fizyczną lub podmiot;

»podmiot hybrydowy« oznacza podmiot lub uzgodnienie uznawane na mocy przepisów jednej jurysdykcji za podmiot podlegający opodatkowaniu, których dochody lub wydatki traktowane są jako dochody lub wydatki co najmniej jednej innej osoby na mocy przepisów innej jurysdykcji;

»instrument finansowy« oznacza dowolny instrument w zakresie, w jakim powoduje zwrot z tytułu finansowania lub udziałów kapitałowych, który jest opodatkowany na mocy przepisów dotyczących opodatkowania wierzytelności, udziałów kapitałowych lub instrumentów pochodnych na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności albo jurysdykcji płatnika i obejmuje przeniesienie hybrydowe;

»przeniesienie hybrydowe« oznacza uzgodnienie w sprawie przeniesienia instrumentu finansowego, w przypadku gdy zysk bazowy z tytułu przeniesionego instrumentu finansowego jest traktowany do celów podatkowych jako zysk uzyskany równocześnie przez więcej niż jedną ze stron tego uzgodnienia;

»niewwzględniony stały zakład« oznacza uzgodnienie traktowane jako powodujące powstanie stałego zakładu na mocy przepisów jurysdykcji siedziby głównej, które nie jest traktowane jako powodujące powstanie stałego zakładu na mocy przepisów drugiej jurysdykcji;”;

c) dodaje się następujące pkt 10) i 11):

- „10) »skonsolidowana grupa do celów rachunkowości finansowej« oznacza grupę składającą się ze wszystkich podmiotów, które są w pełni uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej lub krajowym systemem sprawozdawczości finansowej danego państwa członkowskiego;

- 11) »uzgodnienie strukturalne« oznacza uzgodnienie obejmujące rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych, gdzie ta sytuacja rozbieżności jest wliczona w warunki uzgodnienia, lub uzgodnienie, którego celem było wytworzenie sytuacji rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, chyba że nie można zasadnie oczekiwać, że podatnik lub przedsiębiorstwo powiązane byli świadomi rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, i nie mieli oni udziału w korzyściach podatkowych wynikających z tych rozbieżności.”;

3) w art. 4 wprowadza się następujące zmiany:

a) ust. 5 lit. a) ppkt (ii) otrzymuje brzmienie:

„(ii) wszystkie aktywa i pasywa są wyceniane przy użyciu tej samej metody, która została zastosowana w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej lub krajowym systemem sprawozdawczości finansowej danego państwa członkowskiego;”;

b) ust. 8 otrzymuje brzmienie:

„8. Do celów ust. 1–7 podatnik może zostać uprawniony do stosowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z innymi standardami rachunkowości niż międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej lub krajowy system sprawozdawczości finansowej danego państwa członkowskiego.”;

4) art. 9 otrzymuje brzmienie:

„Artykuł 9

Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

1. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do podwójnego odliczenia:
 - a) odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję inwestora; oraz
 - b) w przypadku gdy odliczenie zostanie przyznane w jurysdykcji inwestora, odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję płatnika.

Niemniej jednak wszelkie takie odliczenia kwalifikują się do potrącenia z podwójnie ujmowanego dochodu, niezależnie od tego, czy nastąpi to w bieżącym, czy w kolejnym okresie.

2. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do odliczenia bez rozpoznania przychodu:
 - a) odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję płatnika; oraz
 - b) w przypadku gdy odliczenie zostanie przyznane w jurysdykcji płatnika, kwota płatności, która w innym przypadku powodowałaby powstanie sytuacji rozbieżności, zostaje ujęta w dochodzie w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję odbiorcy płatności.
3. Państwo członkowskie nie przyznaje odliczenia w odniesieniu do płatności dokonanej przez podatnika w zakresie, w jakim taka płatność służy – pośrednio lub bezpośrednio – finansowaniu podlegających opodatkowaniu wydatków powodujących powstanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych poprzez transakcję lub serię transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi lub zawartymi w ramach uzgodnienia strukturalnego, z wyjątkiem przypadku, gdy jedna z jurysdykcji uczestniczących w tych transakcjach lub seriach transakcji zastosuje równoważne dostosowanie w odniesieniu do takiej rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.
4. Państwo członkowskie może wyłączyć z zakresu:
 - a) art. 9 ust. 2 lit. b) – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych określone w art. 2 ust. 9 lit. b), c), d) lub f);
 - b) art. 9 ust. 2 lit. a) i b) – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powstające w wyniku płatności odsetek na rzecz posiadacza papierów wartościowych związanych z hybrydowym kapitałem regulacyjnym;
 - c) art. 9 ust. 2 lit. a) i b) – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powstające w wyniku płatności dokonanej przez pośrednika finansowego w ramach przeniesienia hybrydowego.

5. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczy dochodu nieuwzględnionego stałego zakładu niepodlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym podatnik jest rezydentem do celów podatkowych, to państwo członkowskie nakłada na podatnika wymóg ujęcia dochodu, który w innym przypadku zostałby przypisany nieuwzględnionemu stałemu zakładowi. Przepis ten ma zastosowanie, chyba że dane państwo członkowskie musi zwolnić dochód z opodatkowania na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, którą zawarło z państwem trzecim.
6. W zakresie, w jakim przeniesienie hybrydowe ma prowadzić do uzyskania ulgi z tytułu podatku u źródła od płatności pochodzącej z przeniesionego instrumentu finansowego przez więcej niż jedną zainteresowaną stronę, państwo członkowskie podatnika ogranicza korzyść płynącą z takiej ulgi proporcjonalnie do dochodu netto podlegającego opodatkowaniu związanego z taką płatnością.

5) w rozdziale II dodaje się następujące art. 9a i 9b:

„Artykuł 9a

Rozbieżności w kwalifikacji odwróconych struktur hybrydowych

1. W przypadku gdy co najmniej jeden podmiot powiązany niebędący rezydentem posiadający w ujęciu zbiorczym bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50 % praw głosu, udziałów kapitałowych lub praw do udziału w zyskach podmiotu hybrydowego założonego lub mającego siedzibę w państwie członkowskim, znajduje się w jurysdykcji lub jurysdykcjach uznających dany podmiot hybrydowy za podatnika, ten podmiot hybrydowy uznawany jest za rezydenta tego państwa członkowskiego, a jego dochód jest opodatkowany w zakresie, w jakim nie jest on opodatkowany w inny sposób na mocy przepisów prawa tego państwa członkowskiego lub dowolnej innej jurysdykcji.
2. Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania. Do celów niniejszego artykułu przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania oznacza fundusz lub instrument inwestycyjny o dużej liczbie udziałowców i zróżnicowanym portfelu papierów wartościowych, objęte regulacjami w zakresie ochrony inwestorów w kraju, w którym mają siedzibę.

„Artykuł 9b
Rozbieżności w zakresie rezydencji podatkowej

W zakresie, w jakim płatności, koszty lub straty podatnika, który jest rezydentem do celów podatkowych w co najmniej dwóch jurysdykcjach, podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania w obu jurysdykcjach, państwo członkowskie podatnika nie przyznaje odliczenia w zakresie, w jakim druga jurysdykcja pozwala, by takie odliczenie było potrącane z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu. Jeżeli obie jurysdykcje są państwami członkowskimi, to odliczenia nie przyznaje państwo członkowskie, w którym zgodnie z umową podatkową między tymi państwami członkowskimi dany podatnik nie jest uznawany za rezydenta.”.

Artykuł 2

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 oraz 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 określane są przez państwa członkowskie.

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.

Artykuł 3

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

Artykuł 4

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w ...

W imieniu Rady

Przewodniczący
