



Rada
Unii Europejskiej

Bruksela, 12 maja 2017 r.
(OR. en)

6661/17

Międzyinstytucjonalny numer
referencyjny:
2016/0339 (CNS)

FISC 56
ECOFIN 151

AKTY USTAWODAWCZE I INNE INSTRUMENTY

Dotyczy: DYREKTYWA RADY zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich

DYREKTYWA RADY (UE) 2017/...

z dnia ...

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 Europejskiego¹,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego²,

stanowiąc zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą,

¹ Opinia z dnia 27 kwietnia 2017 r. (dotychczas nieopublikowana w Dzienniku Urzędowym).

² Opinia z dnia 14 grudnia 2016 r. (dotychczas nieopublikowana w Dzienniku Urzędowym).

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 Unii 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.

¹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. L 193 z 19.7.2016, s. 1).

- (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 końca 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 na temat neutralizacji skutków rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych („sprawozdanie OECD w ramach BEPS poświęconym działaniu 2”), z myślą o wypracowaniu porozumienia przed końcem 2016 r.
- (6) W dyrektywie (UE) 2016/1164 stwierdza się między innymi, że zasadnicze znaczenie ma dalsze prowadzenie prac nad innymi rozbieżnościami w kwalifikacji struktur hybrydowych, takimi jak te dotyczące stałych zakładów. Biorąc powyższe pod uwagę, 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 działaniu 2 i nie mniej skuteczne od niego, podstawowe znaczenie ma również to, by dyrektywa (UE) 2016/1164 obejmowała przepisy dotyczące przeniesień hybrydowych i importowanych rozbieżności oraz by uwzględniała pełen zakres sytuacji podwójnego odliczenia, aby umożliwić podatnikom wykorzystywanie pozostałych luk prawnych.

- (8) Dyrektywa (UE) 2016/1164 zawiera przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych występujących pomiędzy państwami członkowskimi, i powinno się do niej również 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 dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych i rozbieżności w zakresie rezydencji podatkowej powinny mieć zatem zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim, w tym do stałych zakładów, lub do uzgodnień traktowanych jak stałe zakłady, podmiotów będących rezydentami w państwach trzecich. Przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji odwróconych struktur hybrydowych 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 mogłyby prowadzić do podwójnego odliczenia lub do odliczenia bez ujęcia w dochodzie, 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 przypisania.

- (10) Rozbieżności w kwalifikacji hybrydowych 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 rozbieżność wynika z pominięcia stałego zakładu na mocy przepisów jurysdykcji oddziału. Takie sytuacje rozbieżności mogą prowadzić do podwójnego odliczenia lub odliczenia bez ujęcia w dochodzie i należy je w związku z tym wyeliminować. W przypadku pominiętych 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 w kwalifikacji struktur hybrydowych, 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 powiązаныmi lub pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi oraz tymi wynikającymi z uzgodnienia strukturalnego z udziałem podatnika.

- (13) Rozbieżnościami, które szczególnie wynikają z 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 wnoszący 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 kategorie 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 pominiętego stałego zakładu; po trzecie – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikające z płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy na rzecz jego właściciela lub hipotetycznych płatności między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami; 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 ujęcia w dochodzie 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 nieopodatkowanej 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) Aby uniknąć niezamierzonych rezultatów w interakcji między przepisem dotyczącym hybrydowych instrumentów finansowych a wymogami dotyczącymi zdolności do pokrycia strat nakładanymi na banki, a także bez uszczerbku dla zasad pomocy państwa, państwa członkowskie powinny mieć możliwość wyłączenia z zakresu niniejszej dyrektywy instrumentów wewnątrzgrupowych, które wyemitowano wyłącznie w celu spełnienia przez emitenta wymogów dotyczących zdolności do pokrycia strat, a nie do celów unikania opodatkowania.

- (18) W odniesieniu do płatności dokonanych na rzecz podmiotu hybrydowego lub stałego zakładu, rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych może powstawać wtedy, gdy sytuacja odliczenia bez ujęcia w dochodzie 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 hipotetycznej płatności na rzecz stałego zakładu). Definicja rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powinna mieć zastosowanie jedynie wówczas, gdy rozbieżność wynika z różnic w przepisach 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.
- (19) Definicja rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powinna również obejmować sytuacje odliczenia bez ujęcia w dochodzie, które są konsekwencją płatności dokonanych na rzecz pominiętego stałego zakładu. Pominięty 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. Przepis dotyczący rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych nie powinien 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.

- (20) W odniesieniu do płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy na rzecz jego właściciela lub hipotetycznych 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 ujęcia w dochodzie wynika z faktu nieuznania płatności lub hipotetycznej płatności w jurysdykcji jej odbiorcy. W takim przypadku, jeżeli rozbieżność jest konsekwencją nieprzydzielenia płatności lub hipotetycznej płatności, jurysdykcją odbiorcy płatności jest jurysdykcja, w której płatność lub hipotetyczna 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 ujęcia w dochodzie, 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, rozbieżność powstałaby jedynie w takim zakresie, w jakim jurysdykcja płatnika pozwala, by odliczenie w odniesieniu do płatności lub hipotetycznej płatności było potrącone z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu. Jeżeli jurysdykcja płatnika zezwala na przeniesienie odliczenia na kolejny okres rozliczeniowy, można wówczas odroczyć wymóg dotyczący dokonania dostosowań zgodnie z niniejszą dyrektywą do czasu, gdy odliczenie zostanie faktycznie potrącone z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu w jurysdykcji płatnika.

- (21) 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 hipotetycznych płatności oraz płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy, które są pominięte przez odbiorcę płatności, rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych powinna jednak powstać tylko w takim zakresie, w jakim jurysdykcja płatnika pozwala, by odliczenie było potrącone z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu. Oznacza to, że jeżeli jurysdykcja płatnika zezwala na przeniesienie odliczenia na kolejny okres rozliczeniowy, można wówczas odroczyć wymóg dotyczący dokonania dostosowań zgodnie z niniejszą dyrektywą do czasu, gdy odliczenie zostanie faktycznie potrącone z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego w jurysdykcji płatnika.

- (22) 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 ujęcia w dochodzie może zostać przypisana różnicom w charakterystyce danego instrumentu finansowego lub płatności dokonywanych z jego tytułu. Należy zakładać, że rozbieżność 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 zasady ceny rynkowej. Państwa członkowskie mogą zażądać, by dana płatność została ujęta w dochodzie w ustalonym okresie, by nie dopuścić do powstania rozbieżności i by zapewnić kontrolę podatkową.

- (23) Przeniesienia hybrydowe mogą prowadzić do odmiennego traktowania pod względem podatkowym, jeśli w wyniku uzgodnienia w sprawie przeniesienia instrumentu finansowego dochód bazowy z tytułu tego instrumentu jest traktowany jako dochód 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 dochód z tytułu instrumentu bazowego. Ta różnica w traktowaniu pod względem podatkowym może prowadzić do odliczenia bez ujęcia w dochodzie 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 ujęcia w dochodzie 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 zgodnych z art. 6 dyrektywy (UE) 2016/1164.
- (24) 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. Niemniej jednak, stosowanie zarówno podstawowych, jak i dodatkowych przepisów dotyczy jedynie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych zdefiniowanych w niniejszej dyrektywie i nie powinno mieć wpływu na ogólne cechy systemu podatkowego danego państwa członkowskiego.

- (25) 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 ujęcia w dochodzie pomiędzy państwami trzecimi.
- (26) 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.

- (27) 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 celu.
- (28) Wdrażając niniejszą dyrektywę, państwa członkowskie powinny korzystać ze stosownych wyjaśnień i przykładów podanych w sprawozdaniu OECD w ramach BEPS poświęconym działaniu 2 jako źródła ilustracji lub interpretacji w zakresie, w jakim są one spójne z przepisami niniejszej dyrektywy i prawa unijnego.

- (29) Przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych przewidziane w art. 9 ust. 1 i 2 mają zastosowanie jedynie w takim zakresie, w jakim sytuacja z udziałem podatnika prowadzi do powstania rozbieżności. Rozbieżność 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 niniejszej dyrektywy, nie powinny być przedmiotem żadnych dalszych dostosowań na mocy przepisów dotyczących rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.
- (30) W przypadku gdy przepisy innej dyrektywy, np. przepisy dyrektywy Rady 2011/96/UE¹, powodują neutralizację rozbieżności w wynikach podatkowych, nie ma powodów, by stosować przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych przewidziane w niniejszej dyrektywie.
- (31) Komisja powinna ocenić wdrożenie niniejszej dyrektywy pięć lat po jej wejściu w życie i przedstawić Radzie stosowne sprawozdanie. Państwa członkowskie powinny przekazać Komisji wszelkie informacje, które są niezbędne do tej oceny.
- (32) Należy zatem odpowiednio zmienić dyrektywę (UE) 2016/1164,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

¹ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 345 z 29.12.2011, s. 8).

Artykuł 1

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

1) art. 1 otrzymuje brzmienie:

„Artykuł 1

Zakres stosowania

1. 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 państwie trzecim.
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:

- a) w przypadku gdy powstaje rozbieżność na mocy pkt 9 lit. b), c), d), e) lub g) akapitu pierwszego niniejszego artykułu 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 %;

- b) 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;
 - c) 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 – podmiot, w przypadku gdy:
- a) płatność z tytułu instrumentu finansowego powoduje sytuację odliczenia bez ujęcia w dochodzie oraz:
 - (i) gdy taka płatność nie jest ujęta w dochodzie w rozsądnym terminie; oraz
 - (ii) gdy rozbieżność 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:

- (i) płatność jest ujęta przez jurysdykcję odbiorcy płatności w okresie rozliczeniowym, który rozpoczyna się w ciągu 12 miesięcy od zakończenia okresu rozliczeniowego danego podatnika; lub
 - (ii) 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 ujęcia w dochodzie i gdy ta rozbieżność 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 ujęcia w dochodzie i gdy ta rozbieżność 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 ujęcia w dochodzie w wyniku płatności na rzecz pominiętego stałego zakładu;
- e) płatność dokonana przez podmiot hybrydowy powoduje odliczenie bez ujęcia w dochodzie i gdy ta rozbieżność wynika z faktu pominięcia płatności na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności;
- f) hipotetyczna płatność między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami powoduje odliczenie bez ujęcia w dochodzie i gdy ta rozbieżność wynika z faktu pominięcia płatności na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności; lub
- g) występuje sytuacja podwójnego odliczenia.

Do celów niniejszego pkt 9:

- a) płatność stanowiąca dochód bazowy z przeniesionego instrumentu finansowego nie powoduje powstania rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych na mocy akapitu pierwszego lit. a) w przypadku, gdy dokonuje jej uczestnik rynku w ramach rynkowego przeniesienia hybrydowego, pod warunkiem, że jurysdykcja płatnika wymaga od uczestnika rynku, by ujął jako dochód wszystkie kwoty otrzymane w związku z przeniesionym instrumentem finansowym;
- b) rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych powstaje jedynie na mocy akapitu pierwszego lit. e), f) lub g), w zakresie, w jakim jurysdykcja płatnika pozwala, by odliczenie było potrącane z kwoty, która nie stanowi podwójnie ujmowanego dochodu;

- c) rozbieżność 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 pkt 9 oraz art. 9, 9a i 9b:

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

- d) »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;
- e) »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 dowolnej ulgi podatkowej wyłącznie ze względu na charakterystykę tej płatności na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności. Pojęcie »ujęty w dochodzie« jest interpretowane zgodnie z powyższym;
- f) »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);
- g) »podwójnie ujmowany dochód« oznacza pozycję dochodów, którą ujmuje się na mocy przepisów obu jurysdykcji, w których powstała rozbieżność;
- h) »osoba« oznacza osobę fizyczną lub podmiot;
- i) »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;
- j) »instrument finansowy« oznacza dowolny instrument w zakresie, w jakim powoduje dochód z tytułu finansowania lub udziałów kapitałowych, który jest opodatkowany zgodnie z przepisami dotyczącymi opodatkowania wierzytelności, udziałów kapitałowych lub instrumentów pochodnych na mocy przepisów jurysdykcji odbiorcy płatności albo jurysdykcji płatnika i obejmuje przeniesienie hybrydowe;

- k) »uczestnik rynku« oznacza osobę lub podmiot prowadzące działalność polegającą na regularnym zakupie i sprzedaży instrumentów finansowych na własny rachunek w celu osiągnięcia zysku;
 - l) »przeniesienie hybrydowe« oznacza uzgodnienie w sprawie przeniesienia instrumentu finansowego, w przypadku gdy dochód bazowy z tytułu przeniesionego instrumentu finansowego jest traktowany do celów podatkowych jako dochód uzyskany równocześnie przez więcej niż jedną ze stron tego uzgodnienia.
 - m) »Rynkowe przeniesienie hybrydowe« oznacza przeniesienie hybrydowe, którego dokonuje uczestnik rynku w ramach zwykłej działalności, a nie w ramach uzgodnienia strukturalnego;
 - n) »pominięty 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 punkty:
- „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 rozbieżność jest wliczona w warunki uzgodnienia, lub uzgodnienie, którego celem było wytworzenie 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 innymi 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 rozliczeniowym.

2. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do odliczenia bez ujęcia w dochodzie:
 - 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 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 tej transakcji lub seriach transakcji zastosuje równoważne dostosowanie w odniesieniu do takiej rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.
4. Państwo członkowskie może wyłączyć z zakresu:
- a) ust. 2 lit. b) niniejszego artykułu – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych określone w art. 2 pkt 9 lit. b), c), d) lub f);
 - b) ust. 2 lit. a) i b) niniejszego artykułu – rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych powstające w wyniku płatności odsetek z tytułu instrumentu finansowego na rzecz przedsiębiorstwa powiązanego, jeżeli:
 - (i) instrument finansowy ma cechy instrumentu umorzenia lub konwersji długu;
 - (ii) instrument finansowy wyemitowano wyłącznie w celu spełnienia wymogów dotyczących zdolności do pokrycia strat mających zastosowanie do sektora bankowego i jest on uznany jako taki w wymogach podatnika dotyczących zdolności do pokrycia strat;
 - (iii) instrument finansowy wyemitowano
 - w związku z instrumentami finansowymi mającymi cechy instrumentu umorzenia lub konwersji długu na poziomie jednostki dominującej;

- na poziomie niezbędnym do spełnienia mających zastosowanie wymogów dotyczących zdolności do pokrycia strat;
 - nie jako część uzgodnienia strukturalnego; oraz
- (iv) całkowite odliczenie netto w odniesieniu do skonsolidowanej grupy w ramach uzgodnienia nie przekracza kwoty, jaką uzyskano by w przypadku wyemitowania przez podatnika takiego instrumentu finansowego bezpośrednio na rynek.

Lit. b) ma zastosowanie do dnia 31 grudnia 2022 r.

5. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczy dochodu pominiętego 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 pominiętemu stałemu zakładowi. Ma to 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) dodaje się następujące artykuły:

„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 o podwójnym opodatkowaniu między tymi państwami członkowskimi dany podatnik nie jest uznawany za rezydenta.”;

- 6) w art. 10 ust. 1 dodaje się akapit w brzmieniu:

„W drodze odstępstwa od akapitu pierwszego Komisja oceni wdrożenie art. 9 i 9b, a w szczególności konsekwencje wyłączenia określonego w art. 9 ust. 4 lit. b), do dnia 1 stycznia 2022 r. i przedstawi Radzie stosowne sprawozdanie.”;

- 7) w art. 11 ust. 1 dodaje się ustęp w brzmieniu:

„5a. W drodze odstępstwa od ust. 1 państwa członkowskie przyjmą i opublikują do dnia 31 grudnia 2019 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 9. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

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

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

Artykuł 2

1. Państwa członkowskie przyjmą i opublikują do dnia 31 grudnia 2019 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 2020 r.

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

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.
3. W drodze odstępstwa od ust. 1 państwa członkowskie przyjmą i opublikują do dnia 31 grudnia 2021 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 9a dyrektywy (UE) 2016/1164. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2022 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.

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
