

I

(Akty ustawodawcze)

DYREKTYWY

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

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 ⁽¹⁾,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego ⁽²⁾,

stanowiąc zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą,

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. Rada Europejska z zadowoleniem przyjęła te prace w swoich konkluzjach z dnia 13–14 marca 2013 r. 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 Europejskiej.
- (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 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 erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Ponadto w konkluzjach poparto skuteczne, szybkie i skoordynowane wdrożenie na szczeblu UE środków służących przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, i stwierdzono, że dyrektywy UE powinny, w stosownych przypadkach, być preferowanym narzędziem wdrażania na szczeblu UE wniosków OECD dotyczących przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków 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 erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Co więcej, tylko wspólne ramy mogą zapobiec fragmentacji rynku oraz zlikwidować istniejące obecnie niedopasowania i zakłócenia na rynkach. Ponadto

⁽¹⁾ Dz.U. C z, s..

⁽²⁾ Dz.U. C z, s..

krajowe środki wykonawcze zgodne ze wspólną dla całej Unii strategią dałyby podatnikom pewność prawa w kwestii zgodności tych środków z przepisami unijnymi.

- (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 OECD służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, tak aby rynek wewnętrzny jako całość był w stanie skutecznie 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 państwie 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*); przepisy ogólne 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 państwie 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 przyczyniają się do erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków w drodze nadmiernych płatności z tytułu odsetek. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek jest niezbędne, aby 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 rozliczeniowe, 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 przewidzianego niniejszą dyrektywą ograniczenia możliwości odliczania odsetek, państwa członkowskie mogłyby również stosować ukierunkowane przepisy przeciwdziałające wewnątrzgrupowemu finansowaniu dłużnemu, w szczególności 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 uwzględnić wyłącznie dochód podlegający opodatkowaniu.
- (7) Jeżeli podatnik wchodzi w skład grupy składającej wymagane ustawowo skonsolidowane sprawozdania finansowe, zadłużenie całej grupy na poziomie ogólnosiwiatowym 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 przepisów dotyczących zasady wystarczającego kapitału własnego, na podstawie których ograniczenie 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. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek powinno 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 lub w państwie 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 głównie w drodze nadmiernych płatności odsetek pomiędzy podmiotami będącymi przedsiębiorstwami powiązаныmi, trzeba umożliwić wyłączenie podmiotów niezależnych z zakresu stosowania ograniczenia możliwości odliczania odsetek biorąc pod uwagę ryzyka unikania opodatkowania są ograniczone. Aby ułatwić przejście do nowego 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 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 i 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 w zakresie finansowania podlegających ograniczeniu.
- (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 powinny mieć możliwość wyłączenia ich z zakresu stosowania przepisów dotyczących 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 dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej. Konieczne jest zatem określenie, w jakich przypadkach podatnicy podlegają przepisom dotyczącym takiego opodatkowania, 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 dokonania zmiany jurysdykcji przez te aktywa w oparciu o zasadę ceny rynkowej. Aby zapewnić zgodność tej zasady ze stosowaniem metody zaliczenia, wskazane jest umożliwienie państwu członkowskim odniesienia się do momentu, w którym prawo do opodatkowania przenoszonych aktywów zostaje utracone. Prawo do opodatkowania powinno być określane na szczeblu krajowym. Trzeba także zapewnić państwu przyjmującemu możliwość zakwestionowania 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 po przedstawieniu gwarancji. Państwa członkowskie mogłyby w tym celu żądać od zainteresowanych 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) Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. W Unii przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; w 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 przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania w sytuacjach wewnątrz krajowych, w obrębie Unii i w relacjach z państwami 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 zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie należy uznać za nierzeczywiste, powinno być możliwe 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 regulacje 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 również objąć zyski stałych zakładów, jeżeli zyski te nie podlegają opodatkowaniu lub 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 z podatkiem 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 próg obejmujący część stawki podatku.

Pożądaną jest objęcie tymi zasadami zarówno sytuacji dotyczących państw 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 państw 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 hybrydowych i stałych zakładów hybrydowych wewnątrz Unii oraz sposobu traktowania do celów podatkowych podmiotów hybrydowych w relacjach z państwami trzecimi, nadal istnieje konieczność uchwalenia wiążących przepisów. Zasadnicze znaczenie ma dalsze prowadzenie prac nad rozbieżnościami w kwalifikacji struktur hybrydowych między państwami członkowskimi a państwami 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.

- (15) Zgodnie z art. 28 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady ⁽¹⁾ 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 Rady ⁽²⁾.
- (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,

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 państwie trzecim.

Artykuł 2

Definicje

Na użytek 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 odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane ujęte w wartości bilansowej danego składnika aktywów, lub amortyzacja skapitalizowanych odsetek, kwoty określane przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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).

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 posiadają prawo do co najmniej 25 % udziału w zysku podatnika.

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.

Na użytek art. 9 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 Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/39/WE⁽¹⁾ lub zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (ZAFI), zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE⁽²⁾, lub przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), zdefiniowane w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE⁽³⁾;
 - b) zakład ubezpieczeń zdefiniowany w art. 13 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE⁽⁴⁾;
 - c) zakład reasekuracji zdefiniowany w art. 13 pkt 4 dyrektywy 2009/138/WE;
 - d) instytucję pracowniczych programów emerytalnych objętą zakresem stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2003/41/WE⁽⁵⁾, 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 tej dyrektywy;
 - e) instytucje emerytalne obsługujące programy emerytalne, które uznaje się za systemy zabezpieczenia społecznego objęte rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004⁽⁶⁾ i rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009⁽⁷⁾, jak również wszelkie podmioty prawne utworzone w celu inwestowania w ramach takich programów;

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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).

⁽³⁾ 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).

⁽⁴⁾ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Wyłącznie II) (Dz.U. L 335 z 17.12.2009, s. 1).

⁽⁵⁾ 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).

⁽⁶⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. L 166 z 30.4.2004, s. 1).

⁽⁷⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. L 284 z 30.10.2009, s. 1).

- f) alternatywny fundusz inwestycyjny (AFI) zarządzany przez ZAFI zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/61/UE lub AFI nadzorowany na mocy mających zastosowanie przepisów krajowych;
 - g) UCITS w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2009/65/WE;
 - h) kontrahenta centralnego zdefiniowanego w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 ⁽¹⁾;
 - i) centralny depozyt papierów wartościowych zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014 ⁽²⁾;
- 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 państwie 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 państwie trzecim, nie stając się przy tym rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim lub państwie 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, w której różnice w klasyfikacji prawnej instrumentu finansowego lub podmiotu prowadzą do poniższego rezultatu:
- 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) ma miejsce 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 rozpoznania przychodu”).

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

Ograniczenie 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 uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA).

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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).

Na użytek 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 podatek 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 podatek jest podmiotem niezależnym.

Na użytek ust. 1 akapit drugi kwota 3 000 000 EUR odnosi się do całej grupy.

Na użytek 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, w przypadku gdy dotyczące ich umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016 r., jednak wyłączenie to nie obejmuje późniejszych zmian w umowach dotyczących takich pożyczek;
- b) pożyczki 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.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b) długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, który to projekt dane państwo członkowskie uważa za będący w ogólnym interesie publicznym.

W przypadku gdy zastosowanie ma akapit pierwszy 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 podatek 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 dwa 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;
 - b) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, i przeniesienia na poprzednie okresy – na okres nieprzekraczający trzech lat – nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5; lub
 - c) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego i, na okres nieprzekraczający pięciu lat – niewykorzystanej wartości odsetek, które nie mogą zostać odliczone 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 wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej.
8. Na użytek niniejszego artykułu skonsolidowana grupa do celów rachunkowości finansowej obejmuje wszystkie podmioty, które są w pełni uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej 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 państwie 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 państwie 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 państwa 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 państwa 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 pięciu lat, w każdej z następujących sytuacji:
- a) podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie 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 państwie trzecim będącym stroną Porozumienia EOG;
- c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG;
- d) podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG.

Niniejszy ustęp ma zastosowanie do państw trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE ⁽¹⁾.

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

Lit. b) i c) nie mają zastosowania do państw trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią 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. Na użytek 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.

⁽¹⁾ Dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. L 84 z 31.3.2010, s. 1).

Artykuł 6

Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania

1. Na użytek 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. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono prowadzone 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 powiązаныmi, 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.

Na użytek 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 inne dochody generowane przez aktywa finansowe;
 - (ii) opłaty licencyjne lub 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 powiązаныmi i które nie wytwarzają wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Niniejsza litera 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 państwie trzecim, który nie jest stroną Porozumienia EOG, państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o niestosowaniu poprzedniego akapitu;

lub

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

Na użytek niniejszej litery jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nieruchomości w zakresie, w jakim dany podmiot lub stały zakład nie byłby właścicielem aktywów lub 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) którego 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) którego wynik finansowy brutto nie przekracza 10 % ich kosztów operacyjnych za dany okres rozliczeniowy.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b), koszty operacyjne nie mogą obejmować kosztów towarów sprzedawanych poza państwem, 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 podatek 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 rozpoznania przychodu, państwo członkowskie płatnika odmawia odliczenia takiej płatności.

ROZDZIAŁ III

PRZEPISY KOŃCOWE

Artykuł 10

Przeгляд

1. Komisja oceni wdrożenie niniejszej dyrektywy, w szczególności skutki art. 4, do dnia 9 sierpień 2020 r. 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. Do dnia 31 grudnia 2018 r. państwa członkowskie przyjmują i publikują 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 określeniu odpowiedniej kwoty w walucie krajowej w dniu 12 lipca 2016 r.

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 państwie 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 do dnia 31 grudnia 2019 r., przyjmują i publikują 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 8 sierpień 2016 r. posiadają krajowe przepisy ukierunkowane na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, będące równie skuteczne jak ograniczenie możliwości odliczania odsetek określone w niniejszej dyrektywie, mogą stosować te ukierunkowane przepisy 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 przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, 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 dniu 12 lipca 2016 r.

W imieniu Rady

P. KAŽIMÍR

Przewodniczący
