KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 28.1.2016 r.
COM(2016) 26 final

2016/0011 (CNS)

Wniosek

DYREKTYWA RADY

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

[…]

SPIS TREŚCI

UZASADNIENIE 3

1. KONTEKST WNIOSKU 3

• Przyczyny i cele wniosku 3

• Spójność z przepisami obowiązującymi w tej dziedzinie polityki 3

2. PODSTAWA PRAWNA, POMOCNICZOŚĆ I PROPORCJONALNOŚĆ 4

• Podstawa prawna 4

• Pomocniczość (w przypadku kompetencji niewyłącznych) 5

• Proporcjonalność 5

• Wybór instrumentu 5

3. WYNIKI OCEN *EX POST*, KONSULTACJI Z ZAINTERESOWANYMI STRONAMI I OCEN SKUTKÓW 6

• Konsultacje z zainteresowanymi stronami 6

• Ocena skutków 6

4. WPŁYW NA BUDŻET 7

5. ELEMENTY FAKULTATYWNE 7

• Szczegółowe objaśnienia poszczególnych przepisów wniosku 7

DYREKTYWA RADY ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego 12

ROZDZIAŁ I POSTANOWIENIA OGÓLNE 17

ROZDZIAŁ II ŚRODKI PRZECIWDZIAŁAJĄCE UNIKANIU OPODATKOWANIA 20

ROZDZIAŁ III PRZEPISY KOŃCOWE 26

OCENA SKUTKÓW FINANSOWYCH REGULACJI 27

1. STRUKTURA WNIOSKU/INICJATYWY 27

2. ŚRODKI ZARZĄDZANIA 27

3. SZACUNKOWY WPŁYW FINANSOWY WNIOSKU/INICJATYWY 27

1. STRUKTURA WNIOSKU/INICJATYWY 28

2. ŚRODKI ZARZĄDZANIA 31

3. SZACUNKOWY WPŁYW FINANSOWY WNIOSKU/INICJATYWY 32

UZASADNIENIE

1. KONTEKST WNIOSKU

• Przyczyny i cele wniosku

W swoich konkluzjach z dnia 18 grudnia 2014 r. Rada Europejska podkreśliła pilną potrzebę kontynuowania prac nad zwalczaniem unikania opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego, zarówno na szczeblu ogólnoświatowym, jak i na szczeblu Unii Europejskiej (UE). Począwszy od grudnia 2014 r., Komisja podejmowała szybko pierwsze działania w celu opracowania unijnego podejścia. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) ukończyła w międzyczasie prace nad globalnymi zasadami i standardami w tym zakresie.

W niniejszej dyrektywie, nazywanej często „dyrektywą przeciw unikaniu opodatkowania", określono przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Instrument ten wchodzi w skład opracowanego przez Komisję pakietu środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, uwzględniającego wiele nowych, ważnych tendencji dotyczących opodatkowania przedsiębiorstw i priorytety polityczne w tej dziedzinie, które wymagają szybkiej reakcji na szczeblu UE. Niniejsza dyrektywa uwzględnia w szczególności wyniki wspólnego projektu G20 i OECD dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przerzucaniu zysków (BEPS) oraz odpowiada na wezwania ze strony Parlamentu Europejskiego, szeregu państw członkowskich, przedsiębiorstw, społeczeństwa obywatelskiego i niektórych partnerów międzynarodowych dotyczące przyjęcia bardziej zdecydowanego i jednolitego unijnego podejścia do zwalczania nadużyć w dziedzinie podatków od osób prawnych.

Praktyki, na które są ukierunkowane przepisy niniejszej dyrektywy, dotyczą sytuacji, w których podatnicy podejmują działania sprzeczne z faktycznym celem przepisów prawa, wykorzystując różnice pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, aby zmniejszyć płacony podatek. Podatnicy ci mogą korzystać z niskich stawek podatkowych lub podwójnych odliczeń, może też dochodzić do całkowitego braku podatkowania dochodów podatnika, gdy w jednej jurysdykcji podlegają one odliczeniom, a w innej jurysdykcji nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania. W efekcie sytuacje takie zakłócają decyzje biznesowe w obrębie rynku wewnętrznego i jeśli nie zostanie znalezione skuteczne rozwiązanie tego problemu – mogą stworzyć warunki nieuczciwej konkurencji podatkowej. Mając za cel zwalczanie praktyk unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, niniejsza dyrektywa ustanawia przepisy zapobiegające unikaniu opodatkowania w sześciu dziedzinach: możliwość odliczenia odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu; klauzula odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia; klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania (GAAR); zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych; i ramy prawne neutralizujące skutki rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

• Spójność z przepisami obowiązującymi w tej dziedzinie polityki

Niniejsza dyrektywa opiera się na planie działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw przedstawionym przez Komisję w dniu 17 czerwca 2015 r. Określa ona prawnie wiążące zasady mające umożliwić państwom członkowskim skuteczne przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania przez przedsiębiorstwa w sposób, który zapewnia utrzymanie zbiorowej konkurencyjności państw członkowskich oraz poszanowanie

jednolitego rynku, swobód traktatowych, Karty praw podstawowych Unii Europejskiej i ogólnie prawa unijnego. W tym kontekście dyrektywa uwzględnia dwa główne obszary prac na szczeblu unijnym i międzynarodowym.

Po pierwsze, w ramach prac OECD w zakresie BEPS większość państw członkowskich zobowiązała się do wdrożenia środków zawartych w sprawozdaniach końcowych dotyczących BEPS, które zostały opublikowane w dniu 5 października 2015 r. i zatwierdzone przez przywódców G20 w listopadzie 2015 r. Jednostronne i niejednolite wdrażanie działań dotyczących BEPS przez każde państwo członkowskie z osobna mogłoby doprowadzić do konfliktów pomiędzy politykami krajowymi oraz zakłóceń i przeszkód podatkowych dla przedsiębiorstw w UE, prowadząc do fragmentacji rynku wewnętrznego. W wyniku takiego sposobu wdrażania mogą również powstać nowe luki prawne i niedopasowania, które dawałyby nowe możliwości unikania opodatkowania przedsiębiorstwom, niwecząc w ten sposób wysiłki państw członkowskich mające na celu zapobieganie tego typu praktykom. W celu zapewnienia dobrego funkcjonowania jednolitego rynku konieczne jest zatem, aby państwa członkowskie (co najmniej) wdrożyły w swoich systemach krajowych środki dotyczące BEPS, które zostały opracowane przez OECD, w sposób jednolity i odpowiednio skoordynowany.

Po drugie, Komisja ogłosiła w planie działania z czerwca 2015 r. zamiar ponownego przedłożenia wniosku dotyczącego wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB), który stanowi kompleksowe rozwiązanie zapewniające bardziej sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie. Komisja wezwała ponadto państwa członkowskie, aby kontynuowały prace nad pewnymi międzynarodowymi aspektami wspólnej podstawy opodatkowania, powiązanymi z projektem OECD dotyczącym BEPS, w czasie gdy Komisja będzie przygotowywać zmieniony wniosek w sprawie CCCTB. Niniejsza dyrektywa uwzględnia wyniki dyskusji w tej sprawie, które odbyły się pomiędzy państwami członkowskimi na forum Rady.

Celem niniejszej dyrektywy jest znalezienie odpowiedniej równowagi pomiędzy koniecznością zadbania o jednolite – do pewnego stopnia – wdrażanie wyników prac dotyczących BEPS w całej UE a potrzebami państw członkowskich, które muszą uwzględnić w ramach tych nowych przepisów szczególne cechy swoich systemów podatkowych. Dyrektywa ustanawia zatem przepisy oparte o pewne zasady, a szczegóły dotyczące ich wdrożenia pozostawia do decyzji państw członkowskich, zakładając, że są one w stanie lepiej określić precyzyjne elementy tych przepisów w sposób, który optymalnie odpowiada ich systemowi podatku od osób prawnych. W związku z tym dyrektywa powinna stworzyć równe warunki działania w zakresie minimalnego poziomu ochrony systemów podatku od osób prawnych we wszystkich państwach członkowskich.

Niniejsza dyrektywa ma charakter inkluzywny i ma w założeniu obejmować wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwach członkowskich. Jej zakres obejmuje również stałe zakłady znajdujące się w Unii, należące do podatników będących osobami prawnymi, którzy sami nie podlegają tej dyrektywie.

2. PODSTAWA PRAWNA, POMOCNICZOŚĆ I PROPORCJONALNOŚĆ

• Podstawa prawna

Prawodawstwo dotyczące podatków bezpośrednich wchodzi w zakres stosowania art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE). Zapis ten przewiduje, że środki

prawne służące zbliżeniu przepisów na podstawie tego artykułu powinny przyjąć formę prawną dyrektywy.

- **Pomocniczość (w przypadku kompetencji niewyłącznych)**

Niniejszy wniosek jest zgodny z zasadą pomocniczości. Charakter przedmiotowych regulacji wymaga przyjęcia wspólnej inicjatywy obejmującej cały rynek wewnętrzny.

Przepisy niniejszej dyrektywy mają na celu przeciwdziałanie transgranicznym praktykom unikania opodatkowania i ustanowienie wspólnych ram zapewniających skoordynowane wdrażanie przez państwa członkowskie wyników prac dotyczących BEPS w ich prawie krajowym. Celów tych nie można w wystarczającym stopniu osiągnąć w drodze samodzielnych działań podejmowanych przez państwa członkowskie. Takie podejście doprowadziłoby tylko do odtworzenia – a być może nawet do pogłębienia – już istniejącej fragmentacji rynku wewnętrznego oraz utrwaliłoby obecne niewydolności i zakłócenia w przypadku interakcji pomiędzy odmiennymi środkami krajowymi. Jeśli celem jest przyjęcie rozwiązań, które są skuteczne w przypadku całego rynku wewnętrznego (np. zlikwidowanie niedopasowań wynikających z różnic pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi), i zwiększenie jego odporności (wewnętrznej i zewnętrznej) na agresywne planowanie podatkowe, właściwa strategia musi obejmować skoordynowane inicjatywy na szczeblu UE.

Inicjatywa UE wniosłaby ponadto dodatkową wartość w porównaniu z wynikiem, jaki jest możliwy do osiągnięcia przy stosowaniu wielu różnych metod krajowych. Z uwagi na fakt, że planowane przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania mają wymiar transgraniczny, niezwykle ważne jest, aby wszelkie wnioski uwzględniały odpowiednio różnorodne interesy istniejące na wewnętrznym rynku i dawały pełny obraz sytuacji, co umożliwi określenie wspólnych celów i rozwiązań. Jest to możliwe do osiągnięcia tylko wówczas, gdy przepisy są opracowywane centralnie. Na koniec, jeśli środki wdrażające wyniki prac nad BEPS zostaną uchwalone w sposób zgodny z *acquis*, podatnikom zapewniona zostanie pewność prawa w kwestii zgodności tych środków z przepisami unijnymi.

Podejście takie jest więc zgodne z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej.

- **Proporcjonalność**

Przewidziane środki nie wykraczają poza zapewnienie minimalnego poziomu ochrony rynku wewnętrznego. Dyrektywa nie wymaga w związku z tym pełnej harmonizacji, tylko minimalnego poziomu ochrony systemów podatku od osób prawnych w państwach członkowskich. W ten sposób dyrektywa zapewnia, w niezbędnym zakresie, koordynację w obrębie Unii, aby umożliwić osiągnięcie jej celów. Niniejszy wniosek nie wykracza zatem poza to, co jest konieczne do osiągnięcia jego celów, przez co jest zgodny z zasadą proporcjonalności.

- **Wybór instrumentu**

Wniosek dotyczy dyrektywy, będącej jedynym instrumentem, który można wykorzystać, stosując jako podstawę prawną art. 115 TFUE.

3. WYNIKI OCEN *EX POST,* KONSULTACJI Z ZAINTERESOWANYMI STRONAMI I OCEN SKUTKÓW

• Konsultacje z zainteresowanymi stronami

Kwestie będące przedmiotem niniejszej dyrektywy były omawiane w ciągu kilku lat z zainteresowanymi stronami przy okazji proponowanej dyrektywy w sprawie CCCTB. Przedstawiciele państw członkowskich przedstawiali regularnie swoje uwagi na forum technicznej Grupy Roboczej do Spraw Podatkowych w Radzie. Od marca 2011 r., kiedy to kolegium przyjęło wniosek w sprawie CCCTB, grupa robocza spotykała się kilkakrotnie podczas każdej prezydencji, aby omówić szczegółowo kwestie techniczne i polityczne. Ponadto służby Komisji pozostawały w kontakcie ze wszystkimi ważnymi interesariuszami ze środowiska biznesu i wysłuchały ich opinii na temat poszczególnych aspektów wniosku. Wiele kwestii będących przedmiotem niniejszej dyrektywy, przede wszystkim tych o charakterze technicznym, poruszano również na konferencjach naukowych, w których uczestniczyły służby Komisji.

Większość państw członkowskich należy do OECD i uczestniczyła w związku z tym w długich i szczegółowych dyskusjach, które toczyły się w latach 2013–2015 w sprawie działań przeciwdziałających BEPS, w tym kwestii technicznych. OECD zorganizowała szerokie konsultacje społeczne z zainteresowanymi stronami w sprawie każdego z działań przeciwdziałających BEPS. Oprócz tego Komisja poddała szereg kwestii związanych z BEPS (m.in. przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych) pod dyskusję wśród własnych służb, przy udziale ekspertów OECD, szczególnie w przypadkach, gdy miała wątpliwości co do zgodności pewnych koncepcji i proponowanych rozwiązań z prawem unijnym.

W drugim półroczu 2014 r. włoska prezydencja Rady przedstawiła pomysł unijnego planu działania w sprawie BEPS. Rada przedyskutowała wniosek w sprawie CCCTB, poświęcając szczególną uwagę jego aspektom międzynarodowym i kwestiom związanym z BEPS. W tym kontekście prezydencja zachęciła do utrzymania spójności z równoległymi inicjatywami OECD, przy jednoczesnym poszanowaniu prawa UE. Podejście to zostało zatwierdzone przez Grupę Roboczą Wysokiego Szczebla do Spraw Podatkowych i było kontynuowane przez kolejne prezydencje. Dyskusje w sprawie unijnego planu działania w sprawie BEPS kontynuowano do 2015 r. Ich celem było wniesienie wkładu w debatę na forum OECD oraz przygotowanie się do sprawnego wdrożenia przyszłych zaleceń OECD w sposób uwzględniający unijną specyfikę.

Pewne elementy niniejszego wniosku w sprawie dyrektywy zostały przedstawione w ogólnych zarysach i omówione z przedstawicielami państw członkowskich, świata biznesu i organizacji pozarządowych podczas posiedzenia Platformy na rzecz dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych w dniu 30 listopada 2015 r.

• Ocena skutków

Po publikacji sprawozdania OECD poświęconego rozwiązaniu kwestii erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków na początku 2013 r. i zatwierdzeniu Planu działań w zakresie BEPS przez przywódców grupy G20 we wrześniu 2013 r., OECD rozpoczęła dwuletnie, intensywne prace, których wyniki podsumowano w 13 sprawozdaniach przedstawionych w listopadzie 2015 r. Sprawozdania te określają zupełnie nowe lub wzmocnione standardy międzynarodowe oraz konkretne środki, które pomogą państwom zwalczać BEPS. W tych ramach członkowie OECD i grupy G20 zobowiązali się do wdrożenia tego kompleksowego pakietu i do jego jednolitego stosowania.

Wiele państw członkowskich zobowiązało się, w charakterze członków OECD, do szybkiego wdrożenia w swoim prawie krajowym wyników prac prowadzonych w ramach projektu BEPS. W związku z tym niezwykle ważne jest poczynienie szybkich postępów w uzgadnianiu zasad mających na celu skoordynowanie pomiędzy państwami członkowskimi wdrażania w UE wyników prac dotyczących BEPS. Z uwagi na poważną groźbę fragmentacji rynku wewnętrznego, do której mogłoby dojść w przypadku nieskoordynowanych jednostronnych działań państw członkowskich, Komisja przedstawia w niniejszym wniosku wspólne minimalne rozwiązania w zakresie wdrażania. Komisja dołożyła wszelkich starań, aby uwzględnić zarówno pilną potrzebę działania, jak i bezwzględną konieczność ochrony rynku wewnętrznego przed zakłóceniami, do których może dojść wskutek przyjęcia jednostronnych środków przez państwa członkowskie (zarówno te będące członkami OECD, jak i pozostałe) działające na własną rękę albo wskutek niepodjęcia jakichkolwiek działań przez pozostałe państwa członkowskie. Rozważono także możliwość przedstawienia propozycji „prawa miękkiego", ale odrzucono ją jako nieodpowiednią do celów zapewnienia skoordynowanego podejścia.

Aby przedstawić aktualne analizy i dowody, do wniosku w sprawie dyrektywy załączono odrębny dokument roboczy służb Komisji (SWD) zawierający szeroki przegląd publikacji naukowych oraz dowodów ekonomicznych dotyczących erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków. Opiera się on na niedawnych analizach m.in. OECD, Komisji Europejskiej i Parlamentu Europejskiego. SWD zwraca uwagę na czynniki sprzyjające agresywnemu planowaniu podatkowemu i zidentyfikowane w sprawozdaniach OECD mechanizmy, które są najczęściej związane z takimi praktykami. Streszczono w nim również wnioski płynące ze szczegółowego przeglądu najważniejszych mechanizmów agresywnego planowania podatkowego opierającego się na analizach poszczególnych państw członkowskich, który przeprowadzono w imieniu Komisji w 2015 r. W SWD opisano także, w jaki sposób dyrektywa uzupełnia pozostałe inicjatywy mające na celu wdrożenie w UE wyników sprawozdań OECD dotyczących BEPS i przyczynia się do wspólnego minimalnego poziomu ochrony przeciwko unikaniu opodatkowania.

W świetle powyższego zrezygnowano z przygotowania oceny skutków dla niniejszego wniosku z następujących powodów: istnieje silny związek z pracami OECD dotyczącymi BEPS; w SWD przedstawiono znaczną ilość dowodów i analiz; zainteresowane strony były aktywnie zaangażowane w konsultacje w sprawie technicznych elementów proponowanych przepisów na poprzednim etapie; oraz – przede wszystkim – istnieje aktualna i pilna potrzeba podjęcia w UE skoordynowanego działania w tej dziedzinie, która stanowi międzynarodowy priorytet polityczny.

4. WPŁYW NA BUDŻET

Niniejszy wniosek dotyczący dyrektywy nie ma wpływu finansowego na budżet Unii UE.

5. ELEMENTY FAKULTATYWNE

- **Szczegółowe objaśnienia poszczególnych przepisów wniosku**

Niniejsza dyrektywa ma charakter inkluzywny i ma w założeniu obejmować wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwach członkowskich. Jej zakres obejmuje również stałe zakłady znajdujące się w Unii, należące do podatników będących osobami prawnymi, którzy sami nie podlegają tej dyrektywie.

Praktyki, na które są ukierunkowane przepisy niniejszej dyrektywy, dotyczą sytuacji, w których podatnicy podejmują działania sprzeczne z faktycznym celem przepisów prawa, wykorzystując różnice pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, aby zmniejszyć płacony podatek. Podatnicy ci mogą korzystać z niskich stawek podatkowych lub podwójnych odliczeń, może też dochodzić do całkowitego braku podatkowania dochodów podatnika, gdy w jednej jurysdykcji podlegają one odliczeniom, a w innej jurysdykcji nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania. W efekcie sytuacje takie zakłócają decyzje biznesowe w obrębie rynku wewnętrznego i jeśli nie zostanie znalezione skuteczne rozwiązanie tego problemu – mogą stworzyć warunki nieuczciwej konkurencji podatkowej. Mając za cel zwalczanie praktyk unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, niniejsza dyrektywa ustanawia przepisy zapobiegające unikaniu opodatkowania w sześciu dziedzinach: możliwość odliczenia odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu; klauzula odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia; klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania (GAAR); zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych; i ramy prawne neutralizujące skutki rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

- Możliwość odliczenia odsetek

W przypadku podmiotów należących do grupy, które znajdują się w jurysdykcjach o wysokim poziomie opodatkowania, grupy wielonarodowe często dostarczają im finansowania w formie długu, po czym podmioty te spłacają zawyżone odsetki jednostkom zależnym, które są rezydentami w jurysdykcjach o niskim opodatkowaniu. W ten sposób podstawa opodatkowania grupy (czy też, ściślej biorąc, podmiotów wypłacających zawyżone odsetki) zmniejsza się w jurysdykcjach o wysokim poziomie opodatkowania i jednocześnie rośnie w państwie o niskim opodatkowaniu, w którym otrzymywane są te odsetki. W końcowym efekcie cała grupa wielonarodowa obniża swoją podstawę opodatkowania.

Celem proponowanego przepisu jest zniechęcenie do opisanej powyżej praktyki przez wprowadzenie ograniczenia kwoty odsetek, którą podatnik może odliczyć w ciągu roku podatkowego. Środek ten powinien jednocześnie przyczynić się do częstszego korzystania z finansowania kapitałem własnym. W tym celu wydatki z tytułu odsetek netto będą podlegać odliczeniu tylko do określonego progu procentowego, obliczanego na podstawie zysku z działalności operacyjnej brutto podatnika. Z uwagi na fakt, że niniejsza dyrektywa określa minimalny poziom ochrony rynku wewnętrznego, przewidywana stopa maksymalnych odliczeń mieści się w górnej części skali (od 10 do 30 %) zalecanej przez OECD. Państwa członkowskie mogą następnie wprowadzić bardziej rygorystyczne przepisy.

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. Wynika to przede wszystkim z faktu, że ponoszenie kosztów finansowych oraz uzyskiwanie przychodów finansowych stanowi przedmiot głównej działalności przedsiębiorstw finansowych, w przeciwieństwie do pozostałych sektorów gospodarki. Ponieważ dyskusje na ten temat prowadzone w kontekście międzynarodowym i unijnym nie przyniosły jeszcze rozstrzygnięć, na chwilę obecną nie jest możliwe ustanowienie szczegółowych przepisów dla sektorów finansowego i ubezpieczeniowego. Należy jednak doprecyzować, że pomimo tymczasowego wyłączenia tych przedsiębiorstw finansowych, w dalszej perspektywie planowane jest

ustanowienie zasady ograniczonej możliwości odliczenia odsetek o szerokim zakresie, która nie będzie przewidywać wyjątków.

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

Podatnicy mogą dążyć do zmniejszenia płaconych podatków, przenosząc swoją rezydencję podatkową lub aktywa do jurysdykcji oferującej niższy poziom opodatkowania. Takie praktyki zakłócają rynek poprzez erozję bazy podatkowej państwa wyjścia i przerzucanie przyszłych zysków, tak aby podlegały opodatkowaniu w przyjmującej jurysdykcji o niskim opodatkowaniu. Gdy podatnicy przenoszą swoją rezydencją podatkową z państwa członkowskiego, państwo to zostaje pozbawione przyszłego prawa do opodatkowania ich przychodów, które mogły już zostać wygenerowane, ale nie zostały jeszcze zrealizowane. Taka sama sytuacja ma miejsce, gdy podatnicy przenoszą z państwa członkowskiego aktywa (bez ich zbycia), a aktywa te obejmują niezrealizowane zyski.

Podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych chroni przed erozją bazy podatkowej państwo członkowskie pochodzenia w sytuacji, gdy aktywa obejmujące niezrealizowane zyski są przenoszone – bez zmiany właściciela – z jurysdykcji podatkowej tego państwa. Ponieważ stosowanie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w Unii powinno być zgodne z podstawowymi wolnościami i orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, niniejsza dyrektywa uwzględnia unijnoprawne aspekty tego podatku przez zaoferowanie podatnikom możliwości odroczenia płatności kwoty podatku na okres kilku lat i uregulowania jej w ratach.

• Klauzula odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia

Z uwagi na trudności nieodłącznie związane ze stosowaniem zasady odliczania podatków zapłaconych za granicą, państwa stosują coraz częściej zasadę zwolnienia zagranicznych dochodów z opodatkowania. Podejście to prowadzi jednak do pewnych niezamierzonych skutków – może sprzyjać sytuacjom, w których nieopodatkowany albo nisko opodatkowany dochód wpływa na rynek wewnętrzny, po czym jest przerzucany wewnątrz Unii, często nie podlegając żadnemu opodatkowaniu, przy użyciu instrumentów dostępnych na mocy przepisów unijnych.

Jako środek zapobiegający takim praktykom stosowane są powszechnie klauzule odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia. Podatnik podlega wówczas opodatkowaniu (nie jest objęty zwolnieniem) i jest uprawniony do odliczenia podatku zapłaconego za granicą. W ten sposób pozbawia się przedsiębiorstwa zachęt do przerzucania zysków z jurysdykcji o wysokim poziomie opodatkowania na terytoria o niskim opodatkowaniu, z wyjątkiem sytuacji, gdy takie operacje mają odpowiednie uzasadnienie biznesowe.

Próg dotyczący niskiego opodatkowania

W swoim wniosku dotyczącym dyrektywy w sprawie CCCTB Komisja wprowadziła klauzulę odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia, aby uwzględnić sytuacje, w których dochód wpływający na rynek wewnętrzny z kraju trzeciego podlegał w tym kraju trzecim podatkowi dochodowemu według ustawowej stawki niższej niż 40 procent średniej ustawowych stawek podatku od osób prawnych obowiązujących w Unii. Dzięki wprowadzeniu tej zasady dochód pochodzący z kraju trzeciego będzie wpływał do Unii po opodatkowaniu według stawki, która jest co najmniej równa najniższej stawce opodatkowania, jakiej podlegałby, gdyby pochodził z państwa członkowskiego. W tym celu

wniosek dotyczący CCCTB odnosi się do średniej ustawowych stawek podatku od osób prawnych w Unii jako do wielkości porównawczej.

Biorąc pod uwagę fakt, że dyrektywa nie ustanawia odrębnego systemu podatku od osób prawnych ani nie obejmuje mechanizmu konsolidacji podstaw opodatkowania spółek należących do grupy, które są rozmieszczone w różnych państwach UE, w taki sposób, jak to przewidziano we wniosku dotyczącym CCCTB, logicznym wyborem jest wykorzystywanie jako wartości odniesienia ustawowej stawki podatku od osób prawnych obowiązującej w państwie członkowskich podatnika, który otrzymuje zagraniczny dochód – przynajmniej do czasu ponownego przedłożenia wniosku w sprawie CCCTB, zgodnie z zapowiedzią Komisji.

Proponowany system uwzględnia brak harmonizacji stawek podatku od osób prawnych w Unii. Aby przeciwdziałać praktykom unikania opodatkowania, wspomniany próg powinien być w każdym razie ustalony w takiej wysokości, aby obejmował sytuacje, gdy poziom opodatkowania jest niższy niż 50 procent poziomu opodatkowania w państwie podatnika otrzymującego zagraniczny dochód. Jednocześnie należy uniknąć sytuacji, gdy próg jest tak niski, że pozbawia środek wszelkiej skuteczności, ponieważ wychwytuje tylko najbardziej agresywne jurysdykcje podatkowe. W tym świetle test, polegający na sprawdzeniu, czy ustawowa stawka podatku od osób prawnych w kraju, w którym podmiot jest rezydentem, lub w kraju, w którym położony jest stały zakład, jest niższa niż 40 procent ustawowej stawki podatku od osób prawnych w państwie członkowskim, stanowiłby dobre rozwiązanie zapewniające równowagę między potrzebą poszanowania uczciwej konkurencji podatkowej a koniecznością zapobiegania praktykom unikania opodatkowania.

Co więcej, w przypadku stosowania klauzuli odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia dochód wpływający do Unii z kraju trzeciego byłby opodatkowywany przez państwo członkowskie podatnika na tym samym poziomie jak dochód pochodzenia krajowego, co zapewniłoby równe traktowanie płatności pochodzących z Unii i płatności pochodzących z krajów trzecich. Byłoby to zgodne ze zobowiązaniami państw członkowskich podjętymi na podstawie prawa europejskiego i międzynarodowego.

- Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania (GAAR)

Mechanizmy planowania podatkowego są bardzo skomplikowane, a prawodawcy zwykle nie są w stanie reagować na nie odpowiednio szybko przez wprowadzenie do przepisów podatkowych środków szczegółowych koniecznych do ochrony przed tymi praktykami. Z tego właśnie względu klauzula GAAR jest przydatna w systemie podatkowym; umożliwia ona wykrywanie nadużyć podatkowych pomimo braku przepisów szczegółowych zapobiegających unikaniu opodatkowania.

GAAR ma za zadanie wypełnić ewentualne luki w przepisach szczegółowych danego państwa dotyczących unikania opodatkowania. Na jej podstawie organy są uprawnione do odmówienia podatnikom korzyści uzyskanych za sprawą przedsięwzięć stanowiących nadużycia podatkowe. Zgodnie z *acquis*, proponowana klauzula GAAR jest skonstruowana w taki sposób, że odpowiada stosowanemu w Unii testowi sprawdzającemu sztuczność struktury zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

- Zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych

Podatnicy posiadający jednostki zależne w jurysdykcjach o niskim opodatkowaniu mogą stosować praktyki agresywnego planowania podatkowego, w ramach których przerzucają wysokie kwoty zysków z jednostki dominującej (podlegającej wysokiemu opodatkowaniu) do

jednostek zależnych, które podlegają niskiemu opodatkowaniu. Celem tych działań jest zmniejszenie łącznych zobowiązań podatkowych całej grupy. Powyższa analiza dotycząca progu niskiego opodatkowania odnosi się również do zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych.

Dochód przerzucany do jednostki zależnej stanowi z reguły mobilny dochód pasywny. Przykładem często stosowanej praktyki jest przeniesienie – w obrębie grupy – własności aktywów niematerialnych i prawnych (np. własności intelektualnej) do kontrolowanej spółki zagranicznej, a następnie przerzucanie wysokich kwot zysku w formie opłat licencyjnych za prawo wykorzystywania aktywów posiadanych i zarządzanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną. Takie praktyki przerzucania zysków wpływają oczywiście niekorzystnie na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, przede wszystkim w sytuacji, gdy dochód jest przerzucany z UE do krajów trzecich o niskim opodatkowaniu.

Zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych przewidują, że dochody kontrolowanej, zagranicznej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, są przypisywane z powrotem jej jednostce dominującej. W rezultacie jednostka dominująca jest obciążana podatkiem od tego dochodu w swoim państwie rezydencji, które charakteryzuje zazwyczaj wysoki poziom opodatkowania. Przepisy dotyczące kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych mają zatem na celu wyeliminowanie zachęty do przerzucania dochodów, by były opodatkowywane według niższej stawki w innej jurysdykcji.

- Ramy prawne neutralizujące skutki rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikają z odmiennej kwalifikacji prawnej płatności (instrumentów finansowych) lub podmiotów w przypadku interakcji dwóch różnych systemów prawnych. Takie rozbieżności prowadzą często do podwójnych odliczeń (tzn. odliczeń po obu stronach granicy) lub do odliczenia dochodu w jednym państwie bez włączenia go do podstawy opodatkowania w drugim państwie. Podatnicy – zwłaszcza prowadzący transgraniczną działalność – często wykorzystują rozbieżności występujące pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, aby zredukować swoje łączne zobowiązania podatkowe w Unii.

Problem ten był badany zarówno przez Grupę ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej), jak i OECD. Aby zapewnić wprowadzenie przez państwa członkowskie przepisów zwalczających skutecznie takie rozbieżności, niniejsza dyrektywa nakazuje, żeby kwalifikacja prawna nadana instrumentowi lub podmiotowi hybrydowemu przez państwo członkowskie, z którego pochodzi dana płatność, koszt lub strata (w zależności od przypadku), została przejęta przez drugie zainteresowane państwo członkowskie.

2016/0011 (CNS)

Wniosek

DYREKTYWA RADY

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

RADA UNII EUROPEJSKIEJ,

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

uwzględniając wniosek Komisji Europejskiej,

po przekazaniu projektu aktu ustawodawczego parlamentom narodowym,

uwzględniając opinię Parlamentu 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 międzynarodowych ram opodatkowania podkreślają konieczność zapewnienia, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i powstaje wartość dodana. Niezwykle ważne jest przywrócenie zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządom 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 zapobiegania erozji bazy podatkowej i przerzucaniu zysków (BEPS). 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[3] („plan działania”).

(2) Większość państw członkowskich zobowiązała się, w charakterze członków OECD, do wdrożenia wyników prac dotyczących 15 działań przeciwdziałających erozji bazy podatkowej i przerzucaniu zysków, które zostały podane do publicznej wiadomości w dniu 5 października 2015 r. W celu zapewnienia dobrego funkcjonowania jednolitego rynku konieczne jest zatem (co najmniej), aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań dotyczących BEPS oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania przeciwdziałające praktykom unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii, w odpowiednio jednolity i skoordynowany sposób. W przypadku rynku, który tworzą ściśle powiązane ze sobą

[1] Dz.U. C z , s. .

[2] Dz.U. C z , s. .

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

gospodarki, konieczne jest przyjęcie wspólnego podejścia strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie wspólnego rynku i zmaksymalizować korzyści możliwe do uzyskania dzięki inicjatywie przeciwdziałającej BEPS. Co więcej, tylko wspólne ramy mogą zapobiec fragmentacji rynku oraz zlikwidować istniejące obecnie niedopasowania i zakłócenia na rynkach. Ponadto krajowe środki wykonawcze zgodne ze wspólną dla całej Unii strategią zapewniłyby podatnikom pewność prawa w kwestii zgodności środków z przepisami unijnymi.

(3) Konieczne jest ustanowienie przepisów, aby wzmocnić 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 ograniczać się do przepisów ogólnych i pozostawiać kwestie ich wdrożenia do decyzji państw członkowskich, które są w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób, który optymalnie odpowiada ich systemowi podatku od osób prawnych. Ten cel można osiągnąć poprzez ustanowienie minimalnego poziomu ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych w całej Unii. Konieczne jest zatem skoordynowanie działań państw członkowskich wdrażających wyniki prac dotyczących 15 działań przeciwdziałających erozji bazy podatkowej i przerzucaniu zysków, tak aby rynek wewnętrzny traktowany jako jeden obszar był w stanie skuteczniej przeciwdziałać praktykom unikania opodatkowania. W związku z tym niezbędne jest określenie wspólnego minimalnego poziomu ochrony rynku wewnętrznego w określonych dziedzinach.

(4) Należy ustanowić przepisy obowiązujące wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w którymkolwiek państwie członkowskim. Przepisy te powinny również obowiązywać w odniesieniu do stałych zakładów podatników będących osobami prawnymi, które mogą mieć siedzibę w innym państwie członkowskim lub w innych państwach członkowskich. Podatnicy będący osobami prawnymi mogą być rezydentami do celów podatkowych w państwie członkowskim albo mogli zostać utworzeni na podstawie prawa państwa członkowskiego. Stałe zakłady podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w kraju trzecim powinny być również objęte tymi przepisami, jeżeli mieszczą się w państwie członkowskim lub w większej liczbie państw członkowskich.

(5) Konieczne jest ustanowienie przepisów zapobiegających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przerzucaniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Aby przyczynić się do osiągnięcia 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; klauzula odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia; klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania; zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych; oraz ramy prawne neutralizujące skutki rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych. W przypadku gdy stosowanie tych przepisów prowadzi do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub kraju trzecim, w zależności od przypadku. Przepisy nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać powstawaniu nowych przeszkód na rynku, takich jak podwójne opodatkowanie.

(6) Dążąc do zmniejszenia swoich globalnych zobowiązań podatkowych, transgraniczne grupy przedsiębiorstw przerzucają zyski na coraz szerszą skalę – często w drodze

sztucznie zawyżonych płatności z tytułu odsetek – z jurysdykcji, w których obowiązują wysokie podatki, do krajów oferujących niższy poziom opodatkowania. Zasada ograniczonej możliwości odliczenia odsetek jest niezbędna, aby zniechęcić do takich praktyk poprzez ograniczenie możliwości odliczania przez podatnika kosztów finansowych netto (tzn. kwoty, o którą wydatki finansowe przewyższają przychody finansowe). Konieczne jest zatem określenie progu procentowego odliczeń, który będzie obliczany na podstawie wyniku finansowego podatnika przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją (EBITDA). Przychody finansowe zwolnione z podatku nie powinny być kompensowane wydatkami finansowymi. Wynika to z faktu, że przy obliczaniu maksymalnej wysokości odsetek, które mogą być odliczone, należy uwzględniać wyłącznie dochód podlegający opodatkowaniu. Aby wyjść naprzeciw podatnikom, z którymi wiąże się mniejsze ryzyko dotyczące erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków, odsetki netto powinny zawsze podlegać odliczeniu do określonego progu kwotowego, który jest uruchamiany w przypadku, gdy prowadzi do wyższego odliczenia niż próg procentowy opierający się na EBITDA. Jeśli podatnik wchodzi w skład grupy składającej ustawowe skonsolidowane sprawozdania finansowe, decydując o jego uprawnieniu do odliczenia wyższych kwot kosztów finansowych netto, uwzględnia się zadłużenie całej grupy. Zasada ograniczonej możliwości odliczenia odsetek powinna obowiązywać w odniesieniu do kosztów finansowych netto podatnika, niezależnie od tego, czy źródłem tych kosztów jest dług zaciągnięty w kraju, w innym państwie członkowskim Unii, czy też w kraju trzecim. 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. Dyskusje na ten temat prowadzone w kontekście międzynarodowym i unijnym nie przyniosły jeszcze rozstrzygnięć, dlatego na chwilę obecną nie jest możliwe ustanowienie szczegółowych przepisów dla sektorów finansowego i ubezpieczeniowego.

(7) Podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych mają na celu zapewnienie, aby w przypadku przeniesienia aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, nawet jeśli zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili opuszczenia jurysdykcji podatkowej. Konieczne jest zatem określenie, w jakich przypadkach podatnicy podlegają przepisom dotyczącym tego podatku, a przenoszone przez nich aktywa są opodatkowywane od uzyskanych, ale jeszcze niezrealizowanych zysków kapitałowych. Aby móc obliczyć te kwoty, niezbędne jest ustalenie wartości rynkowej przenoszonych aktywów w oparciu o zasadę ceny rynkowej. Wewnątrz Unii konieczne jest uregulowanie kwestii związanych ze stosowaniem podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych i przedstawienie warunków, które muszą być przestrzegane, aby zapewnić zgodność z prawem unijnym. W takich sytuacjach podatnicy powinni mieć prawo albo natychmiast zapłacić wskazaną kwotę podatku, albo odroczyć płatność na kilka lat (w którym to przypadku mogą być naliczane odsetki, a podatnik może być zobowiązany do przedstawienia gwarancji) i uregulować należność podatkową w ratach. Podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie powinien być naliczany, gdy: operacja przeniesienia aktywów ma charakter tymczasowy o ile aktywa są przeznaczone do zwrotnego przeniesienia do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego; przeniesienie jest dokonywane w celu spełnienia wymogów ostrożnościowych lub do

celów zarządzania płynnością; lub w przypadku transakcji finansowanych z użyciem papierów wartościowych lub aktywów przekazywanych w charakterze zabezpieczenia.

(8) Z uwagi na trudności nieodłącznie związane ze stosowaniem zasady odliczania podatków zapłaconych za granicą, państwa stosują coraz częściej zasadę zwolnienia zagranicznych dochodów z opodatkowania w państwie rezydencji. Podejście to prowadzi jednak do pewnych niezamierzonych skutków – sprzyja sytuacjom, w których nieopodatkowany albo nisko opodatkowany dochód wpływa na rynek wewnętrzny, po czym jest przerzucany wewnątrz Unii, często nie podlegając żadnemu opodatkowaniu, przy użyciu instrumentów dostępnych na mocy przepisów unijnych. Jako środek zapobiegający takim praktykom stosowane są powszechnie klauzule odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia. Konieczne jest zatem wprowadzenie klauzuli odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia ukierunkowanej na pewne typy dochodów zagranicznych, np. podział zysku, przychody ze zbycia udziałów (akcji) i zysk stałych zakładów, który jest zwolniony z podatku w Unii i pochodzi z krajów trzecich. Taki dochód powinien podlegać podatkowi w Unii, jeśli w kraju trzecim został opodatkowany poniżej pewnego poziomu. Z uwagi na fakt, że klauzula odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia nie wymaga sprawowania kontroli nad nisko opodatkowanym podmiotem, a zatem dostęp do wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych tego podmiotu może być niemożliwy, obliczenia dotyczące efektywnej stawki podatkowej mogą być bardzo skomplikowanym procesem. Państwa członkowskie powinny zatem przyjmować ustawową stawkę podatku, gdy stosują klauzulę odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia. Korzystając z klauzuli odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia, państwa członkowskie powinny przyznawać podatnikom odliczenie z tytułu podatku zapłaconego za granicą, aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu.

(9) Klauzule ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania (GAAR) są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w przypadku gdy nie zostały jeszcze uchwalone szczegółowe przepisy specjalnie ukierunkowane na ten typ nadużyć. GAAR służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na stosowanie szczegółowych przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. W Unii stosowanie GAAR powinno ograniczać się do „całkowicie sztucznych struktur” (struktur nierzeczywistych); we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Ważne jest również zapewnienie jednolitego stosowania GAAR w sytuacjach wewnątrzkrajowych, w obrębie Unii i w relacjach z krajami trzecimi, tak aby ich zakres i wyniki stosowania były takie same zarówno w przypadku sytuacji wewnętrznych, jak i transgranicznych.

(10) 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 albo ograniczać się tylko do dochodu, który został w sposób sztuczny skierowany do tej jednostki zależnej. Pożądane jest objęcie tymi zasadami zarówno sytuacji dotyczących krajów trzecich, jak i państw członkowskich Unii. Aby zapewnić

przestrzeganie podstawowych wolności, działanie tych zasad w obrębie Unii powinno ograniczać się do przedsięwzięć, które prowadzą do sztucznego przerzucania zysków z państwa członkowskiego jednostki dominującej do kontrolowanej spółki zagranicznej. W takim wypadku kwotę dochodu przypisanego do jednostki dominującej należy skorygować przez odniesienie do zasady ceny rynkowej, tak aby państwo jednostki dominującej opodatkowywało kwotę dochodu kontrolowanej spółki zagranicznej tylko w zakresie, w jakim nie jest ona zgodna z tą zasadą. Z zakresu zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych powinny być wyłączone przedsiębiorstwa finansowe, które są rezydentami podatkowymi w Unii, w tym stałe zakłady tych przedsiębiorstw znajdujące się w Unii. Wynika to z faktu, że zakres uzasadnionego stosowania zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych w obrębie Unii powinien ograniczać się do sztucznych sytuacji pozbawionych charakteru ekonomicznego, jest zatem mało prawdopodobne, że zasady te będą miały zastosowanie do sektorów finansowego i ubezpieczeniowego, które podlegają rygorystycznym regulacjom.

(11) Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikają z odmiennej kwalifikacji 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 zapobiec takim sytuacjom, konieczne jest wprowadzenie przepisów stanowiących, że jedna z dwóch jurysdykcji, których dotyczą rozbieżności, powinna ustalić kwalifikację prawną instrumentu lub podmiotu hybrydowego, a druga z jurysdykcji powinna ją przejąć. Pomimo faktu, że państwa członkowskie uzgodniły na forum Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) wytyczne dotyczące sposobu traktowania do celów podatkowych w Unii podmiotów hybrydowych[4] i stałych zakładów hybrydowych[5] oraz sposobu traktowania do celów podatkowych podmiotów hybrydowych w relacjach z krajami trzecimi, nadal istnieje konieczność uchwalenia wiążących przepisów. Niezbędne jest również ograniczenie zakresu tych przepisów do rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych występujących pomiędzy państwami członkowskimi. Kwestie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych istniejących pomiędzy państwami członkowskimi a krajami trzecimi wymagają jeszcze dodatkowych analiz.

(12) Należy doprecyzować, że wdrożenie przepisów przeciwdziałających 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.

(13) Zgodnie z art. 28 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady[6] skonsultowano się z Europejskim Inspektorem Ochrony Danych. Do przetwarzania danych osobowych prowadzonego w ramach niniejszej dyrektywy

---

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

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

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

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[7].

(14) Z uwagi na fakt, że głównym celem 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, a zatem działania podejmowane niezależnie przez państwa członkowskie doprowadziłyby tylko do odtworzenia obecnej fragmentacji rynku wewnętrznego w zakresie podatków bezpośrednich. Utrwaliłoby to obecne niewydolności i zakłócenia w przypadku interakcji pomiędzy odmiennymi środkami krajowymi. Doprowadziłoby to do braku koordynacji. Zważywszy na fakt, że niewydolność rynku wewnętrznego stanowi przede wszystkim źródło problemów o charakterze transgranicznym, środki naprawcze należy przyjąć na poziomie Unii. Decydujące znaczenie ma w związku z tym przyjęcie rozwiązań, które są skuteczne w przypadku całego rynku wewnętrznego, a cel ten można skuteczniej osiągnąć na poziomie unijnym. 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 w obrębie Unii, aby umożliwić osiągnięcie jej celów.

(15) Komisja powinna ocenić wdrożenie niniejszej dyrektywy trzy lata po jej wejściu w życie i przedstawić Radzie odnośne 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 stałych zakładów podmiotów będących rezydentami w kraju trzecim, które mieszczą się w państwie członkowskim lub większej liczbie państw członkowskich.

Artykuł 2
Definicje

Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

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

1) „koszty finansowania zewnętrznego” oznaczają wydatki z tytułu odsetek i inne równoważne koszty ponoszone przez podatnika w związku z zaciągniętymi pożyczkami środków finansowych, w tym różnicę pomiędzy kwotą pożyczoną a kwotą należną w terminie wymagalności oraz składnik odsetkowy w umowie leasingu w przypadku, gdy właściciel faktyczny jest uprawniony do odliczenia takich odsetek i wydatków poniesionych przy pozyskiwaniu finansowania;

2) „nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego” oznacza kwotę, o którą koszty finansowania zewnętrznego ponoszone przez podatnika przewyższają przychody z odsetek i inne równoważne przychody podlegające opodatkowaniu, które podatnik uzyskuje z tytułu aktywów finansowych;

3) „składnik aktywów finansowych” oznacza instrument finansowy określony w art. 4 ust. 1 pkt 15 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE[8], a także depozyt, depozyt strukturyzowany, należności z tytułu kredytów i pożyczek oraz ubezpieczeniowe produkty inwestycyjne;

4) „przedsiębiorstwo finansowe” oznacza każdy z poniższych podmiotów:

   a) instytucję kredytową lub przedsiębiorstwo inwestycyjne określone w art. 4 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady[9];

   b) zakład ubezpieczeń określony w art. 13 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE[10];

   c) zakład reasekuracji określony w art. 13 pkt 4 dyrektywy 2009/138/WE;

   d) instytucję pracowniczych programów emerytalnych objętą zakresem stosowania dyrektywy 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady[11], chyba że państwo członkowskie podjęło decyzję o niestosowaniu wszystkich lub niektórych przepisów tej dyrektywy w odniesieniu do tej instytucji zgodnie z jej art. 5, lub osobę mianowaną przez instytucję pracowniczych programów emerytalnych zgodnie z art. 19 ust. 1 dyrektywy 2003/41/WE;

   e) alternatywny fundusz inwestycyjny zarządzany przez zarządzającego alternatywnym funduszem inwestycyjnym określonego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE[12];

   f) przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) określone w art. 1 ust. 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE[13];

---

8 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniająca dyrektywę 2002/92/WE i dyrektywę 2011/61/UE (Dz.U. L 173 z 12.6.2014, s. 349).

9 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).

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

11 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).

12 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).

g) kontrahenta centralnego określonego w art. 2 pkt 1 rozporządzenia (UE) nr 648/2012[14];

h) centralny depozyt papierów wartościowych określony w art. 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014[15];

5) „przeniesienie aktywów" oznacza operację, w wyniku której prawo do opodatkowania przeniesionych aktywów przechodzi na inne państwo członkowskie lub kraj trzeci, przy czym właścicielem rzeczywistym tych aktywów pozostaje ten sam podatnik; wyłączone są operacje przeniesienia aktywów o charakterze tymczasowym, o ile aktywa są przeznaczone do zwrotnego przeniesienia do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego;

6) „przeniesienie rezydencji podatkowej" oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje być rezydentem do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim i uzyskuje rezydencję podatkową w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim;

7) „przeniesienie stałego zakładu" oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje mieć status stałego zakładu podlegającego opodatkowaniu w jednym państwie członkowskim i uzyskuje ten status w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim, nie stając się rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim lub w kraju trzecim.

Artykuł 3
Minimalny poziom ochrony

Niniejsza dyrektywa pozostaje bez uszczerbku dla stosowania krajowych przepisów prawa lub postanowień umów mających na celu zapewnienie wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych CIT.

---

13 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).

14 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).

15 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).

ROZDZIAŁ II

ŚRODKI PRZECIWDZIAŁAJĄCE UNIKANIU OPODATKOWANIA

Artykuł 4
Zasada ograniczonej możliwości odliczenia odsetek

1. Koszty finansowania zewnętrznego są zawsze odliczane w zakresie, w jakim dany podatnik otrzymuje odsetki lub inne podlegające opodatkowaniu przychody z tytułu aktywów finansowych.

2. Nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w roku podatkowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30 procent wyniku finansowego podatnika przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją (EBITDA) albo do kwoty 1 000 000 EUR, w zależności od tego, która z tych wartości jest wyższa. Wskaźnik EBITDA jest obliczany przez ponowne dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu skorygowanych o podatek kwot wydatków netto z tytułu odsetek i innych kosztów równoważnych odsetkom oraz skorygowanych o podatek kwot z tytułu deprecjacji rzeczowych aktywów trwałych i amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych.

3. W drodze odstępstwa od ust. 2, podatnik może zostać uprawniony do odliczenia kosztów finansowania zewnętrznego w pełnej wysokości, jeśli jest w stanie wykazać, że wskaźnik wyrażający wysokość udziału kapitału własnego w relacji do aktywów razem dla tego podatnika jest co najmniej równy odnośnemu wskaźnikowi dla całej grupy.

   Akapit pierwszy stosuje się pod następującymi warunkami:

   a) wskaźnik wyrażający wysokość udziału kapitału własnego podatnika w relacji do jego aktywów razem uznaje się za równy odnośnemu wskaźnikowi dla całej grupy, jeśli wskaźnik udziału kapitału własnego podatnika w relacji do jego aktywów razem jest niższy o nie więcej niż 2 punkty procentowe;

   b) w skład grupy wchodzą wszystkie podmioty, które są objęte zbadanym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej albo krajowym systemem sprawozdawczości finansowej obowiązującym w państwie członkowskim albo ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (GAAP) Stanów Zjednoczonych;

   c) wszystkie aktywa i pasywa są wyceniane przy użyciu tej samej metody, która była stosowana w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego;

   d) od kapitału własnego i aktywów razem podatnika odlicza się wkłady wniesione w ciągu sześciu miesięcy poprzedzających odpowiedni dzień bilansowy, jeśli w ciągu sześciu miesięcy następujących po danym dniu bilansowym dokonano wycofania kapitału lub aktywów albo wypłat podzielonego zysku w kwotach odpowiadających wysokości tych wniesionych wcześniej wkładów;

   e) płatności na rzecz przedsiębiorstw powiązanych nie przekraczają 10 procent łącznych wydatków netto grupy z tytułu odsetek.

4. EBITDA za dany rok podatkowy, który nie został w pełni wykorzystany na koszty finansowania zewnętrznego poniesione przez danego podatnika w bieżącym roku podatkowym lub w poprzednich latach podatkowych, może zostać przeniesiony na kolejne lata podatkowe.

5. Koszty finansowania zewnętrznego, których nie można odliczyć w bieżącym roku podatkowym na mocy ust. 2, podlegają odliczeniu do wysokości 30 procent EBITDA w kolejnych latach podatkowych w taki sam sposób jak koszty finansowania zewnętrznego za te lata.

6. Przepisy ust. 2–5 nie mają zastosowania do przedsiębiorstw finansowych.

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 zarządu do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim;

   b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do siedziby zarządu lub drugiego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim;

   c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub kraju trzeciego; wyłączone są aktywa, które pozostają faktycznie powiązane ze stałym zakładem w pierwszym państwie członkowskim;

   d) podatnik przenosi swój stały zakład z państwa członkowskiego.

   Do celów akapitu pierwszego lit. c), w przypadku gdy aktywa ze stałego zakładu znajdującego się w tym pierwszym państwie członkowskim, z którym aktywa te pozostawały faktycznie powiązane, zostaną później przeniesione do kraju trzeciego, przeniesienie takie jest traktowane jako zbycie według wartości rynkowej.

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

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

   b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do siedziby zarządu lub drugiego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim będącym stroną Porozumienia EOG;

   c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub kraju trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG;

   d) podatnik przenosi swój stały zakład do innego państwa członkowskiego lub kraju trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG.

3. Jeśli podatnik odroczy płatność zgodnie z ust. 2, dopuszczalne jest naliczenie odsetek zgodnie z przepisami państwa członkowskiego podatnika lub stałego zakładu, w zależności od przypadku, w zakresie koniecznym do utrzymania wartości ustalonego zobowiązania podatkowego.

   Jeśli istnieje uzasadnione i realne ryzyko nieodzyskania zobowiązania podatkowego, odroczenie płatności na podstawie ust. 2 można dodatkowo uzależnić od przedstawienia gwarancji przez podatnika.

   Akapit drugi nie stosuje się, gdy przepisy obowiązujące w państwie członkowskim podatnika lub stałego zakładu przewidują możliwość odzyskania zobowiązania podatkowego od innego podatnika wchodzącego w skład tej samej grupy i będącego rezydentem do celów podatkowych w danym państwie członkowskim.

4. Pozwolenie na odroczenie płatności na podstawie ust. 2 podlega cofnięciu ze skutkiem natychmiastowym, a zobowiązanie podatkowe staje się wymagalne w następujących przypadkach:

   a) zbycie przeniesionych aktywów;

   b) przeniesione aktywa zostały później przeniesione do kraju trzeciego;

   c) rezydencja podatkowa lub stały zakład podatnika zostały później przeniesione do kraju trzeciego;

   d) upadłość lub likwidacja podatnika.

5. W przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu do innego państwa członkowskiego, państwo to przyjmuje wartość rynkową określoną przez państwo członkowskie podatnika lub stałego zakładu jako wartość początkową aktywów do celów podatkowych.

6. Do celów ust. 1–5 „wartość rynkowa” oznacza kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby być wymieniony, a wzajemne zobowiązania uregulowane w drodze bezpośredniej transakcji pomiędzy zainteresowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami.

7. Niniejszy artykuł nie stosuje się do operacji przeniesienia aktywów o charakterze tymczasowym, gdy aktywa są przeznaczone do zwrotnego przeniesienia do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego.

Artykuł 6

Klauzula odstąpienia od zwolnienia na rzecz metody zaliczenia

1. Państwa członkowskie nie zwalniają podatnika z podatku od dochodów zagranicznych, które podatnik uzyskał w ramach wypłaty podzielonego zysku od podmiotu z kraju trzeciego lub jako przychody ze zbycia udziałów (akcji) posiadanych w podmiocie w kraju trzecim, lub jako dochody od stałego zakładu położonego w kraju trzecim, w którym dany podmiot lub stały zakład podlega – w państwie, w którym dany podmiot jest rezydentem, lub państwie, w którym położony jest stały zakład – podatkowi dochodowemu według ustawowej stawki podatku od osób prawnych niższej niż 40 procent ustawowej stawki podatku, która zostałaby zastosowana w ramach systemu podatku od osób prawnych obowiązującego w państwie członkowskim podatnika. W takim przypadku podatnik podlega podatkowi od dochodów zagranicznych, a podatek zapłacony w kraju trzecim jest odliczany od jego zobowiązania podatkowego w państwie, w którym podatnik jest rezydentem do

celów podatkowych. Odliczenie to nie może przekraczać wysokości podatku obliczonego przed odliczeniem i związanego z dochodem, który może zostać opodatkowany.

2. Przepisów ust. 1 nie stosuje się do następujących typów strat:

   a) straty poniesione przez stały zakład podatnika będącego rezydentem, położony w kraju trzecim;

   b) straty ze zbycia udziałów (akcji) w podmiocie, który jest rezydentem podatkowym w kraju trzecim.

Artykuł 7
Ogólna zasada dotycząca zwalczania nadużyć

1. Jednostkowe lub seryjne nierzeczywiste przedsięwzięcia, których zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej podważającej przedmiot lub cel przepisów podatkowych, które w przeciwnym razie miałyby zastosowanie, nie są brane pod uwagę do celów obliczenia zobowiązania podatnika z tytułu podatku od osób prawnych. Jednostkowe przedsięwzięcie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.

2. Do celów ust. 1 jednostkowe lub seryjne przedsięwzięcie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą.

3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne przedsięwzięcia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się przez odniesienie do istoty ekonomicznej zgodnie z prawem krajowym.

Artykuł 8
Przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych

1. Do podstawy opodatkowania zalicza się niepodzielony dochód podmiotu, w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

   a) podatnik, samodzielnie lub razem ze swoimi przedsiębiorstwami powiązanymi, w rozumieniu definicji obowiązujących w ramach odpowiedniego systemu podatku od osób prawnych, posiada bezpośredni lub pośredni udział wynoszący ponad 50 procent praw głosu lub jest właścicielem ponad 50 procent kapitału lub ma prawo do ponad 50 procent zysków tego podmiotu;

   b) zgodnie z zasadami ogólnymi obowiązującymi w kraju podmiotu zyski podlegają efektywnej stawce podatku od osób prawnych niższej niż 40 procent efektywnej stawki podatkowej, która zostałaby zastosowana w ramach systemu podatku od osób prawnych obowiązującego w państwie członkowskim podatnika;

   c) ponad 50 procent dochodów uzyskanych przez tę jednostkę zalicza się do jednej z następujących kategorii:

      (i) odsetki lub wszelkie inne dochody generowane przez aktywa finansowe;

      (ii) opłaty licencyjne lub wszelkie inne dochody generowane przez własność intelektualną lub przydziały emisji gazów cieplarnianych;

      (iii) dywidendy i przychody ze zbycia udziałów (akcji);

(iv) dochody z leasingu finansowego;

(v) dochody z nieruchomości, chyba że na podstawie umowy zawartej z krajem trzecim państwu członkowskiemu podatnika nie przysługiwałoby prawo do opodatkowania tych dochodów;

(vi) dochody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej oraz innej działalności finansowej;

(vii) dochody z usług świadczonych na rzecz podatnika lub jego przedsiębiorstw powiązanych;

d) podmiot nie jest przedsiębiorstwem, którego główny rodzaj akcji znajduje się w regularnym obrocie na co najmniej jednej uznanej giełdzie papierów wartościowych.

Akapit pierwszy lit. c) ma zastosowanie do przedsiębiorstw finansowych tylko wówczas, gdy ponad 50 procent dochodu danego podmiotu w tych kategoriach pochodzi z transakcji z danym podatnikiem lub jego przedsiębiorstwami powiązanymi.

2. Państwa członkowskie nie stosują przepisów ust. 1 w przypadku, gdy podmiot jest rezydentem podatkowym w państwie członkowskim lub w kraju trzecim będącym stroną Porozumienia EOG, ani w odniesieniu do stałego zakładu podmiotu z kraju trzeciego, który znajduje się w państwie członkowskim, chyba że zakład podmiotu ma charakter całkowicie sztucznej struktury lub w zakresie, w jakim podmiot ten angażuje się w toku swojej działalności w nierzeczywiste przedsięwzięcia, których zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej.

Przepisów ust. 1 nie stosuje się do przedsiębiorstw finansowych, które są rezydentami podatkowymi w państwie członkowskim lub w kraju trzecim będącym stroną Porozumienia EOG, ani w odniesieniu do ich stałych zakładów mieszczących się w państwie członkowskim lub większej liczbie państw członkowskich.

Do celów akapitu pierwszego, jednostkowe lub seryjne przedsięwzięcie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim dany podmiot nie byłby właścicielem aktywów ani nie podejmowałby ryzyk, które generują całość lub część jego dochodów, gdyby nie był kontrolowany przez spółkę, w której wykonywane są funkcje decyzyjne związane z tymi aktywami i ryzykami oraz odgrywające zasadniczą rolę w generowaniu dochodów w kontrolowanej spółce.

Jeśli dany podmiot angażuje się w nierzeczywiste przedsięwzięcia, dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania spółki kontrolującej, ogranicza się do kwot generowanych przez aktywa i ryzyka powiązane z funkcjami decyzyjnymi wykonywanymi w spółce kontrolującej. Sposób przypisania dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych oblicza się zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Artykuł 9
Obliczanie dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych

1. Dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, oblicza się zgodnie z przepisami prawa podatkowego w zakresie podatku od osób prawnych obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym podatnik jest rezydentem do celów podatkowych. Do podstawy opodatkowania nie zalicza się strat podmiotu, które przenosi się na kolejne okresy i uwzględnia przy stosowaniu art. 8 w kolejnych latach podatkowych.

2. Dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, oblicza się proporcjonalnie do przysługującego podatnikowi udziału w zyskach tego podmiotu.

3. Dochód uwzględnia się w roku podatkowym, w którym przypada koniec roku podatkowego podmiotu.

4. W przypadku dokonania przez podmiot wypłaty podzielonych zysków na rzecz podatnika kwoty dochodu uprzednio zaliczonego do podstawy opodatkowania zgodnie z art. 8 odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego z tytułu tych wypłaconych podzielonych zysków, aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu.

5. W przypadku zbycia przez podmiot udziału w danym podmiocie część przychodów z tego zbycia uprzednio zaliczonych do podstawy opodatkowania zgodnie z art. 8, które nie zostały jeszcze podzielone, odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego od tych przychodów, aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu.

Artykuł 10
Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

W przypadku gdy w dwóch państwach członkowskich stosowane są odmienne kwalifikacje prawne tego samego podatnika (podmiotu hybrydowego), w tym jego stałych zakładów mieszczących się w jednym państwie członkowskim lub większej liczbie państw członkowskich, co prowadzi do odliczenia tych samych płatności, wydatków lub strat zarówno w państwie członkowskim, z którego pochodzi dana płatność lub w którym poniesiono dane wydatki lub straty, jak i w innym państwie członkowskim, albo do odliczenia płatności w państwie członkowskim, z którego pochodzi dana płatność, bez odpowiedniego wykazania tej płatności w innych państwie członkowskim, to drugie państwo członkowskie przyjmuje kwalifikację prawną nadaną podmiotowi hybrydowemu przez państwo członkowskie, z którego pochodzi dana płatność lub w którym poniesiono dane wydatki lub straty.

W przypadku gdy w dwóch państwach członkowskich stosowane są odmienne kwalifikacje prawne tej samej płatności (instrumentu hybrydowego), co skutkuje odliczeniem w państwie członkowskim, z którego pochodzi dana płatność, bez odpowiedniego wykazania tej płatności w innym państwie członkowskim, to drugie państwo członkowskie przyjmuje kwalifikację prawną nadaną instrumentowi hybrydowemu przez państwo członkowskie, z którego pochodzi dana płatność.

ROZDZIAŁ III

PRZEPISY KOŃCOWE

Artykuł 11
Przegląd

1. Komisja dokonuje oceny wdrożenia niniejszej dyrektywy trzy lata po jej wejściu w życie i przedstawia Radzie sprawozdanie z jej wdrożenia.

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji wszelkie informacje, które są niezbędne do oceny wdrożenia niniejszej dyrektywy.

Artykuł 12
Transpozycja

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

   Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia […] r.

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

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

Artykuł 13
Wejście w życie

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

Artykuł 14
Adresaci

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia r.

W imieniu Rady
Przewodniczący

OCENA SKUTKÓW FINANSOWYCH REGULACJI

1. STRUKTURA WNIOSKU/INICJATYWY

1.1. Tytuł wniosku/inicjatywy

1.2. Dziedziny polityki w strukturze ABM/ABB, których dotyczy wniosek/inicjatywa

1.3. Charakter wniosku/inicjatywy

1.4. Cele

1.5. Uzasadnienie wniosku/inicjatywy

1.6. Okres trwania działania i jego wpływ finansowy

1.7. Przewidywane tryby zarządzania

2. ŚRODKI ZARZĄDZANIA

2.1. Zasady nadzoru i sprawozdawczości

2.2. System zarządzania i kontroli

2.3. Środki zapobiegania nadużyciom finansowym i nieprawidłowościom

3. SZACUNKOWY WPŁYW FINANSOWY WNIOSKU/INICJATYWY

3.1. Działy wieloletnich ram finansowych i linie budżetowe po stronie wydatków, na które wniosek/inicjatywa ma wpływ

3.2. Szacunkowy wpływ na wydatki

3.2.1. Synteza szacunkowego wpływu na wydatki

3.2.2. Szacunkowy wpływ na środki operacyjne

3.2.3. Szacunkowy wpływ na środki administracyjne

3.2.4. Zgodność z obowiązującymi wieloletnimi ramami finansowymi

3.2.5. Udział osób trzecich w finansowaniu

3.3. Szacunkowy wpływ na dochody

OCENA SKUTKÓW FINANSOWYCH REGULACJI

1. STRUKTURA WNIOSKU/INICJATYWY

1.1. Tytuł wniosku/inicjatywy

Wniosek w sprawie dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego

1.2. Dziedziny polityki w strukturze ABM/ABB, których dotyczy wniosek/inicjatywa[16]

14

14.03

1.3. Charakter wniosku/inicjatywy

☒ Wniosek/inicjatywa dotyczy **nowego działania**

☐ Wniosek/inicjatywa dotyczy **nowego działania będącego następstwem projektu pilotażowego/działania przygotowawczego**[17]

☐ Wniosek/inicjatywa wiąże się z **przedłużeniem bieżącego działania**

☐ Wniosek/inicjatywa dotyczy **działania, które zostało przekształcone pod kątem nowego działania**

1.4. Cel(e)

1.4.1. Wieloletnie cele strategiczne Komisji wskazane we wniosku/inicjatywie

Wśród priorytetów programu prac Komisji na 2015 r. znalazło się bardziej sprawiedliwe podejście do opodatkowania. W związku z tym jednym z głównych obszarów działania w ramach programu prac Komisji na 2016 r. jest ulepszenie ram prawnych dotyczących opodatkowania zysków przedsiębiorstw poprzez proponowane środki przeciwdziałające agresywnemu planowaniu podatkowemu, przerzucaniu zysków i erozji bazy podatkowej.

1.4.2. Cele szczegółowe i działania ABM/ABB, których dotyczy wniosek/inicjatywa

Cel szczegółowy

Ustanowienie, w drodze skoordynowanych działań, minimalnego poziomu ochrony rynku wewnętrznego przed najważniejszymi strategiami planowania podatkowego, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie tego rynku.

Działania ABM/ABB, których dotyczy wniosek/inicjatywa

ABB 3

[16] ABM: *activity-based management*: zarządzanie kosztami działań; ABB: *activity-based budgeting*: budżet zadaniowy.

[17] O którym mowa w art. 54 ust. 2 lit. a) lub b) rozporządzenia finansowego.

1.4.3. Oczekiwane wyniki i wpływ

Należy wskazać, jakie efekty przyniesie wniosek/inicjatywa beneficjentom/grupie docelowej.

Opodatkowanie będzie miało miejsce w jurysdykcji, w której generowane są zyski i powstaje wartość dodana. Przyczyni się to do bardziej sprawiedliwego rozkładu obciążeń podatkowych pomiędzy przedsiębiorstwami w UE. Grupy przedsiębiorstw prowadzące działalność w skali międzynarodowej nie będą już mogły korzystać z możliwości planowania podatkowego, które są niedostępne dla podatników (w szczególności MŚP) działających tylko na rynku krajowym. Bazy podatkowe państw członkowskich będą lepiej chronione przed erozją bazy podatkowej i przerzucaniem zysków. Systemy podatkowe będą w większym stopniu postrzegane jako sprawiedliwe przez społeczeństwo, obywateli i ogół podatników.

1.4.4. Wskaźniki wyników i wpływu

Należy określić wskaźniki, które umożliwią monitorowanie realizacji wniosku/inicjatywy.

Wniosek będzie regulowany wymogami zawartymi w art. 11 (przegląd) i 12 (transpozycja).

1.5. Uzasadnienie wniosku/inicjatywy

1.5.1. Potrzeby, które mają zostać zaspokojone w perspektywie krótko- lub długoterminowej

Zwiększenie poziomu ochrony rynku wewnętrznego przed najważniejszymi strategiami planowania podatkowego, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie tego rynku. Uzgodnienie wspólnego unijnego podejścia w zakresie wdrażania w UE wyników prac OECD dotyczących BEPS.

1.5.2. Wartość dodana z tytułu zaangażowania Unii Europejskiej

Zapewnienie spójności i uniknięcie niedopasowania przepisów poprzez wprowadzenie wspólnych zasad i procedur we wszystkich państwach członkowskich. Niespójności i luki we wdrażaniu zasad i procedur przez państwa członkowskie zagroziłyby powodzeniu całego projektu.

1.5.3. Główne wnioski wyciągnięte z podobnych działań

Już w 1990 r. Rada przyjęła dwie dyrektywy w sprawie podatku od osób prawnych, aby wyeliminować przeszkody utrudniające funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Dalsze przepisy w dziedzinie opodatkowania osób prawnych, w szczególności w zakresie działalności transgranicznej w UE, przyjęto pod koniec lat 90.

1.5.4. Spójność z innymi właściwymi instrumentami oraz możliwa synergia

Wniosek stanowi część pakietu obejmującego kilka inicjatyw. Możliwe jest uzyskanie korzystnych efektów synergii dzięki współdziałaniu środków objętych wspomnianym pakietem i wniosków wchodzących w skład pakietu dotyczącego przejrzystości podatkowej z marca 2015 r. oraz planu działania z czerwca 2015 r.

1.6. Okres trwania działania i jego wpływ finansowy

☐ Wniosek/inicjatywa o **ograniczonym okresie trwania**

– ☐ Okres trwania wniosku/inicjatywy: od [DD/MM]RRRR r. do [DD/MM]RRRR r.

– ☐ Okres trwania wpływu finansowego: od RRRR r. do RRRR r.

☒ Wniosek/inicjatywa o **nieograniczonym okresie trwania**

Wprowadzenie w życie z okresem rozruchu od RRRR r. do RRRR r.,

po którym następuje faza operacyjna.

1.7. Planowane tryby zarządzania[18]

☐ **Bezpośrednie zarządzanie** przez Komisję

– ☐ w ramach jej służb, w tym za pośrednictwem jej pracowników w delegaturach Unii;

– ☐ przez agencje wykonawcze;

☐ **Zarządzanie dzielone** z państwami członkowskimi

☐ **Zarządzanie pośrednie** poprzez przekazanie zadań związanych z wykonaniem budżetu:

– ☐ państwom trzecim lub organom przez nie wyznaczonym;

– ☐ organizacjom międzynarodowym i ich agencjom (należy wyszczególnić);

– ☐ EBI oraz Europejskiemu Funduszowi Inwestycyjnemu;

– ☐ organom, o których mowa w art. 208 i 209 rozporządzenia finansowego;

– ☐ organom prawa publicznego;

– ☐ podmiotom podlegającym prawu prywatnemu, które świadczą usługi użyteczności publicznej, o ile zapewniają one odpowiednie gwarancje finansowe;

– ☐ podmiotom podlegającym prawu prywatnemu państwa członkowskiego, którym powierzono realizację partnerstwa publiczno-prywatnego oraz które zapewniają odpowiednie gwarancje finansowe;

– ☐ osobom odpowiedzialnym za wykonanie określonych działań w dziedzinie wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa na mocy tytułu V Traktatu o Unii Europejskiej oraz określonym we właściwym podstawowym akcie prawnym.

– *W przypadku wskazania więcej niż jednego trybu należy podać dodatkowe informacje w części „Uwagi”.*

Uwagi

Ponieważ niniejszy wniosek ma charakter ustawodawczy, nie istnieją tryby zarządzania ani zadania związane z wykonaniem budżetu spoczywające na Komisji.

[18] Wyjaśnienia dotyczące trybów zarządzania oraz odniesienia do rozporządzenia finansowego znajdują się na następującej stronie: http://www.cc.cec/budg/man/budgmanag/budgmanag_en.html

2. ŚRODKI ZARZĄDZANIA

2.1. Zasady nadzoru i sprawozdawczości

Należy określić częstotliwość i warunki.

Brak

2.2. System zarządzania i kontroli

2.2.1. Zidentyfikowane ryzyko

Brak

2.2.2. Informacje dotyczące struktury wewnętrznego systemu kontroli

Brak

2.2.3. Oszacowanie kosztów i korzyści wynikających z kontroli i ocena prawdopodobnego ryzyka błędu

nie dotyczy

2.3. Środki zapobiegania nadużyciom finansowym i nieprawidłowościom

Określić istniejące lub przewidywane środki zapobiegania i ochrony

nie dotyczy

3. SZACUNKOWY WPŁYW FINANSOWY WNIOSKU/INICJATYWY

3.1. Działy wieloletnich ram finansowych i linie budżetowe po stronie wydatków, na które wniosek/inicjatywa ma wpływ

- Istniejące linie budżetowe

Według działów wieloletnich ram finansowych i linii budżetowych

Dział wieloletnich ram finansowych	Linia budżetowa	Rodzaj środków	Wkład			
	Numer Brak [Treść……...……]	Zróżnicowane / niezróżnicowane[19]	państw EFTA[20]	krajów kandydujących[21]	państw trzecich	w rozumieniu art. 21 ust. 2 lit. b) rozporządzenia finansowego
	Brak	Zróżnicowane / niezróżnicowane	TAK/ NIE	TAK/ NIE	TAK/ NIE	TAK/ NIE

- Nowe linie budżetowe, o których utworzenie się wnioskuje

Według działów wieloletnich ram finansowych i linii budżetowych

Dział wieloletnich ram finansowych	Linia budżetowa	Rodzaj środków	Wkład			
	Numer Brak	Zróżnicowane / niezróżnicowane	państw EFTA	krajów kandydujących	państw trzecich	w rozumieniu art. 21 ust. 2 lit. b) rozporządzenia finansowego
	Brak		TAK/ NIE	TAK/ NIE	TAK/ NIE	TAK/ NIE

[19] Środki zróżnicowane/ środki niezróżnicowane

[20] EFTA: Europejskie Stowarzyszenie Wolnego Handlu

[21] Kraje kandydujące oraz w stosownych przypadkach potencjalne kraje kandydujące Bałkanów Zachodnich.

3.2. Szacunkowy wpływ na wydatki

[Niniejszą część należy uzupełnić przy użyciu **arkusza kalkulacyjnego dotyczącego danych budżetowych o charakterze administracyjnym** (drugi dokument w załączniku do niniejszej oceny skutków finansowych) i przesłać do CISNET w celu konsultacji między służbami.]

3.2.1. Synteza szacunkowego wpływu na wydatki

w mln EUR (do trzech miejsc po przecinku)

Dział wieloletnich ram finansowych	Numer	Nie ma zastosowania……...…… ….]

Dyrekcja Generalna: TAXUD			Rok **N**[22]	Rok **N+1**	Rok **N+2**	Rok **N+3**	Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)			**OGÓŁEM**
• Środki operacyjne										
Numer linii budżetowej	Środki na zobowiązania	(1)								
	Środki na płatności	(2)								
Numer linii budżetowej	Środki na zobowiązania	(1a)								
	Środki na płatności	(2a)								
Środki administracyjne finansowane ze środków przydzielonych na określone programy operacyjne[23]										

[22] Rok N jest rokiem, w którym rozpoczyna się wprowadzanie w życie wniosku/inicjatywy.

[23] Wsparcie techniczne lub administracyjne oraz wydatki na wsparcie w zakresie wprowadzania w życie programów lub działań UE (dawne linie „BA"), pośrednie badania naukowe, bezpośrednie badania naukowe.

Numer linii budżetowej		(3)								
OGÓŁEM środki dla Dyrekcji Generalnej TAXUD	Środki na zobowiązania	=1+1a +3								
	Środki na płatności	= 2+2a +3								

• OGÓŁEM środki operacyjne	Środki na zobowiązania	(4)								
	Środki na płatności	(5)								
• OGÓŁEM środki administracyjne finansowane ze środków przydzielonych na określone programy operacyjne		(6)								
OGÓŁEM środki na DZIAŁ nie ma zastosowania wieloletnich ram finansowych	Środki na zobowiązania	=4+6								
	Środki na płatności	=5+6								

Jeżeli wpływ wniosku/inicjatywy nie ogranicza się do jednego działu:

• OGÓŁEM środki operacyjne	Środki na zobowiązania	(4)								
	Środki na płatności	(5)								
• OGÓŁEM środki administracyjne finansowane ze środków przydzielonych na określone programy operacyjne		(6)								

OGÓŁEM środki na DZIAŁY 1 do 4 wieloletnich ram finansowych (kwota referencyjna)	Środki na zobowiązania	=4+6								
	Środki na płatności	=5+6								

Dział wieloletnich ram finansowych	**5**	„Wydatki administracyjne”

w mln EUR (do trzech miejsc po przecinku)

		Rok **N**	Rok **N+1**	Rok **N+2**	Rok **N+3**	Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)			**OGÓŁEM**
Dyrekcja Generalna: TAXUD									
• Zasoby ludzkie									
• Pozostałe wydatki administracyjne									
OGÓŁEM Dyrekcja Generalna TAXUD	Środki								

OGÓŁEM środki na DZIAŁ 5 wieloletnich ram finansowych	(Środki na zobowiązania ogółem = środki na płatności ogółem)								

w mln EUR (do trzech miejsc po przecinku)

		Rok **N**[24]	Rok **N+1**	Rok **N+2**	Rok **N+3**	Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)			**OGÓŁEM**
OGÓŁEM środki	Środki na zobowiązania								

[24] Rok N jest rokiem, w którym rozpoczyna się wprowadzanie w życie wniosku/inicjatywy.

na DZIAŁY 1 do 5 wieloletnich ram finansowych	Środki na płatności								

3.2.2. Szacunkowy wpływ na środki operacyjne

– ☒ Wniosek/inicjatywa nie wiąże się z koniecznością wykorzystania środków operacyjnych

– ☐ Wniosek/inicjatywa wiąże się z koniecznością wykorzystania środków operacyjnych, jak określono poniżej:

Środki na zobowiązania w mln EUR (do trzech miejsc po przecinku)

Określić cele i produkty			Rok **N**		Rok **N+1**		Rok **N+2**		Rok **N+3**		Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)						**OGÓŁEM**	
	PRODUKT																	
⇩	Rodzaj[25]	Średni koszt	Liczba	Koszt	Liczba	Koszt	Liczba	Koszt	Liczba	Koszt	Liczba	Koszt	Liczba	Koszt	Liczba	Koszt	Liczba ogółem	Koszt całkowity
CEL SZCZEGÓŁOWY nr 1[26]																		
– Produkt																		
– Produkt																		
– Produkt																		
Cel szczegółowy nr 1 – suma cząstkowa																		
CEL SZCZEGÓŁOWY nr 2																		
– Produkt																		
Cel szczegółowy nr 2 – suma cząstkowa																		

[25] Produkty odnoszą się do produktów i usług, które zostaną zapewnione (np. liczba sfinansowanych wymian studentów, liczba kilometrów zbudowanych dróg itp.).

[26] Zgodnie z opisem w pkt 1.4.2 „Cele szczegółowe …”.

KOSZT OGÓŁEM															

3.2.3. Szacunkowy wpływ na środki administracyjne

3.2.3.1. Streszczenie

– ☒ Wniosek/inicjatywa nie wiąże się z koniecznością wykorzystania środków administracyjnych

– ☐ Wniosek/inicjatywa wiąże się z koniecznością wykorzystania środków administracyjnych, jak określono poniżej:

w mln EUR (do trzech miejsc po przecinku)

	Rok **N**[27]	Rok **N+1**	Rok **N+2**	Rok **N+3**	Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)			**OGÓŁEM**
DZIAŁ 5 wieloletnich ram finansowych								
Zasoby ludzkie								
Pozostałe wydatki administracyjne								
DZIAŁ 5 wieloletnich ram finansowych – suma cząstkowa								

Poza DZIAŁEM 5[28] **wieloletnich ram finansowych**								
Zasoby ludzkie								
Pozostałe wydatki administracyjne								
Poza DZIAŁEM 5 wieloletnich ram finansowych – suma cząstkowa								

OGÓŁEM								

Potrzeby w zakresie środków na zasoby ludzkie i inne środki o charakterze administracyjnym zostaną pokryte z zasobów DG już przydzielonych na zarządzanie tym działaniem lub przesuniętych w ramach dyrekcji generalnej, uzupełnionych w razie potrzeby wszelkimi dodatkowymi zasobami, które mogą zostać przydzielone zarządzającej dyrekcji generalnej w ramach procedury rocznego przydziału środków oraz w świetle istniejących ograniczeń budżetowych.

27 Rok N jest rokiem, w którym rozpoczyna się wprowadzanie w życie wniosku/inicjatywy.

28 Wsparcie techniczne lub administracyjne oraz wydatki na wsparcie w zakresie wprowadzania w życie programów lub działań UE (dawne linie „BA”), pośrednie badania naukowe, bezpośrednie badania naukowe.

3.2.3.2. Szacowane zapotrzebowanie na zasoby ludzkie

– ☒ Wniosek/inicjatywa nie wiąże się z koniecznością wykorzystania zasobów ludzkich

– ☐ Wniosek/inicjatywa wiąże się z koniecznością wykorzystania zasobów ludzkich, jak określono poniżej:

Wartości szacunkowe należy wyrazić w ekwiwalentach pełnego czasu pracy

•	Rok **N**	Rok **N+1**	Rok **N+2**	Rok **N+3**	Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)		
•Stanowiska przewidziane w planie zatrudnienia (stanowiska urzędników i pracowników zatrudnionych na czas określony)							
• XX 01 01 01 (w centrali i w biurach przedstawicielstw Komisji)							
• XX 01 01 02 (w delegaturach)							
• XX 01 05 01 (pośrednie badania naukowe)							
• 10 01 05 01 (bezpośrednie badania naukowe)							
• **•Personel zewnętrzny (w ekwiwalentach pełnego czasu pracy)**[29] •							
• XX 01 02 01 (CA, SNE, INT z globalnej koperty finansowej)							
• XX 01 02 02 (CA, LA, SNE, INT i JED w delegaturach)							
• **X X** 01 04 **yy**[30] • - w centrali •							
• – w delegaturach							
• **XX** 01 05 02 (CA, SNE, INT – pośrednie badania naukowe)							
• 10 01 05 02 (CA, SNE, INT – bezpośrednie badania naukowe)							
• Inna linia budżetowa (określić)							
• **OGÓŁEM**							

XX oznacza odpowiednią dziedzinę polityki lub odpowiedni tytuł w budżecie

Potrzeby w zakresie zasobów ludzkich zostaną pokryte z zasobów DG już przydzielonych na zarządzanie tym działaniem lub przesuniętych w ramach dyrekcji

[29] CA = personel kontraktowy; LA = personel miejscowy; SNE = oddelegowany ekspert krajowy; INT = personel tymczasowy; JED = młodszy oddelegowany ekspert.

[30] W ramach podpułapu na personel zewnętrzny ze środków operacyjnych (dawne linie „BA”).

generalnej, uzupełnionych w razie potrzeby wszelkimi dodatkowymi zasobami, które mogą zostać przydzielone zarządzającej dyrekcji generalnej w ramach procedury rocznego przydziału środków oraz w świetle istniejących ograniczeń budżetowych.

Opis zadań do wykonania:

Urzędnicy i pracownicy zatrudnieni na czas określony	
Personel zewnętrzny	

3.2.4. Zgodność z obowiązującymi wieloletnimi ramami finansowymi

– ☒ Wniosek/inicjatywa jest zgodny(-a) z obowiązującymi wieloletnimi ramami finansowymi.

– ☐ Wniosek/inicjatywa wymaga przeprogramowania odpowiedniego działu w wieloletnich ramach finansowych.

Należy wyjaśnić, na czym ma polegać przeprogramowanie, określając linie budżetowe, których ma ono dotyczyć, oraz podając odpowiednie kwoty. […]

– ☐ Wniosek/inicjatywa wymaga zastosowania instrumentu elastyczności lub zmiany wieloletnich ram finansowych.

Należy wyjaśnić, który wariant jest konieczny, określając linie budżetowe, których ma on dotyczyć, oraz podając odpowiednie kwoty. […]

3.2.5. Udział osób trzecich w finansowaniu

– Wniosek/inicjatywa nie przewiduje współfinansowania ze strony osób trzecich

~~– Wniosek/inicjatywa przewiduje współfinansowanie szacowane zgodnie z poniższym:~~

Środki w mln EUR (do trzech miejsc po przecinku)

	Rok **N**	Rok **N+1**	Rok **N+2**	Rok **N+3**	Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)			Ogółem
Określić organ współfinansujący								
OGÓŁEM środki objęte współfinansowaniem								

3.3. Szacunkowy wpływ na dochody

– ☒ Wniosek/inicjatywa nie ma wpływu finansowego na dochody.

– ☐ Wniosek/inicjatywa ma wpływ finansowy określony poniżej:

  – ☐ wpływ na zasoby własne

  – ☐ wpływ na dochody różne

w mln EUR (do trzech miejsc po przecinku)

Linia budżetowa po stronie dochodów	Środki zapisane w budżecie na bieżący rok budżetowy	Wpływ wniosku/inicjatywy[31]						
		Rok **N**	Rok **N+1**	Rok **N+2**	Rok **N+3**	Wprowadzić taką liczbę kolumn dla poszczególnych lat, jaka jest niezbędna, by odzwierciedlić cały okres wpływu (por. pkt 1.6)		
Artykuł …….								

W przypadku wpływu na dochody różne „przeznaczone na określony cel” należy wskazać linie budżetowe po stronie wydatków, które ten wpływ obejmie.

nie dotyczy

Należy określić metodę obliczania wpływu na dochody.

nie dotyczy

[31] W przypadku tradycyjnych zasobów własnych (opłaty celne, opłaty wyrównawcze od cukru) należy wskazać kwoty netto, tzn. kwoty brutto po odliczeniu 25 % na poczet kosztów poboru.