KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 19.8.2020 r.
COM(2020) 383 final

SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY

w sprawie wykonania dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich

1. Wprowadzenie

W dyrektywie Rady (UE) 2016/1164[1] z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/952[2] z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (zwanej dalej „ATAD") określono środki UE mające na celu ochronę przed najpowszechniejszymi formami agresywnego planowania podatkowego poprzez określenie standardów minimalnych, które wszystkie państwa członkowskie powinny uwzględnić w swoich przepisach dotyczących podatku od osób prawnych.

ATAD zapewnia minimalny poziom ochrony baz podatkowych we wszystkich państwach członkowskich, spójne i konsekwentne podejście mające na celu zwalczanie unikania opodatkowania na całym jednolitym rynku oraz skoordynowane wdrożenie na szczeblu UE niektórych zaleceń wydanych w ramach inicjatywy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)/grupy-G20 dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. ATAD przewiduje środki w pięciu odrębnych obszarach, które państwa członkowskie mają obowiązek wdrożyć: ograniczenie możliwości odliczania odsetek, opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*), zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych, zasada dotycząca rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych oraz przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania.

1.1. Terminy transpozycji

Główne[3] wymogi dotyczące terminów transpozycji ATAD są następujące:

Środek	**Termin transpozycji**	**Data rozpoczęcia stosowania**
Ograniczenie możliwości odliczania odsetek, przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania i zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych	31 grudnia 2018 r.	1 stycznia 2019 r.
Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu, rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych (z wyjątkiem rozbieżności w kwalifikacji odwróconych struktur hybrydowych)	31 grudnia 2019 r.	1 stycznia 2020 r.
Rozbieżności w kwalifikacji odwróconych	31 grudnia 2021 r.	1 stycznia 2022 r.

[1] Dz.U. L 193 z 19.7.2016, s. 1.
[2] Dz.U. L 144 z 7.6.2017, s. 1.
[3] W art. 11 ust. 6 ATAD przewidziano odstępstwo w odniesieniu do ograniczenia możliwości odliczania odsetek (szczegółowe informacje znajdują się w pkt 2.1) w przypadku niektórych państw członkowskich; w art. 11 ust. 4 przewidziano określone odstępstwo w przypadku Estonii w odniesieniu do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

struktur hybrydowych (z udziałem państw trzecich)		

1.2. Sprawozdanie

Art. 10 ATAD zawiera wymóg, zgodnie z którym Komisja ocenia wdrożenie ATAD, w szczególności przepisów dotyczących ograniczenia możliwości odliczania odsetek, do dnia 9 sierpnia 2020 r. i przedstawia Radzie stosowne sprawozdanie. Na zasadzie odstępstwa Komisja ocenia przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych do dnia 1 stycznia 2022 r.

Niniejsze sprawozdanie stanowi pierwszy etap oceny skutków ATAD i zawiera przegląd wdrożenia określonych w ATAD środków o wczesnym terminie rozpoczęcia stosowania (ograniczenie możliwości odliczania odsetek, przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania, zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych) w poszczególnych państwach członkowskich[4]. Kolejny etap będzie polegał na przedstawieniu kompleksowego sprawozdania oceniającego środki przewidziane w ATAD, z uwzględnieniem przeglądu dotyczącego wdrożenia tych środków przewidzianych w ATAD, których nie ujęto w niniejszym sprawozdaniu.

2. Opis środków obejmujących środki opcjonalne i niektórych podejścia dostępne dla państw członkowskich

W ramach transpozycji środków przewidzianych w ATAD dopuszczane jest zastosowanie określonych opcji. Dodatkowo ponieważ ATAD jest dyrektywą ustanawiającą standardy minimalne, w przepisach krajowych transponujących ATAD państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia bardziej restrykcyjnych zasad, niż nakazuje to sam tekst dyrektywy, pod warunkiem że takie środki będą zgodne z podstawowymi wolnościami gwarantowanymi na rynku wewnętrznym. W niniejszej części zawarto również przegląd zasługujących na szczególną uwagę przypadków, w których państwa członkowskie przewidziały w przepisach krajowych silniejsze środki.

2.1. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek

Ograniczenie możliwości odliczania odsetek (art. 4 ATAD) ogranicza prawo podatników od odliczenia nadwyżki (netto) kosztów finansowania zewnętrznego do wysokości 30 % podlegającego opodatkowaniu wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA). Oprócz tej zasady państwa członkowskie mogą przewidzieć ukierunkowane przepisy przeciwdziałające wewnątrzgrupowemu finansowaniu dłużnemu, takie jak przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji.

[4] Ponieważ Zjednoczone Królestwo nie należy obecnie do UE, w niniejszym sprawozdaniu nie uwzględniono wdrożenia ATAD przez to państwo. W chwili przyjęcia ATAD Zjednoczone Królestwo należało do UE, a przepisy ATAD mają nadal zastosowanie do tego państwa aż do zakończenia okresu przejściowego związanego z jego wystąpieniem z UE.

Stosując zasady ograniczające możliwość odliczania odsetek, państwa członkowskie mogą wziąć pod uwagę ogólną pozycję wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy w tym samym państwie, łącznie z systemem opodatkowania odrębnych podmiotów, i umożliwić transfer zysków lub wartości odsetek między podmiotami w ramach grupy.

W ATAD przewidziano, że w drodze odstępstwa od art. 4 państwa członkowskie, które w dniu 8 sierpnia 2016 r. posiadają krajowe przepisy ukierunkowane na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, będące równie skuteczne jak ograniczenie możliwości odliczania odsetek określone w art. 4, mogą stosować te ukierunkowane przepisy do końca pierwszego pełnego roku podatkowego następującego po dacie opublikowania na urzędowej stronie internetowej porozumienia między członkami OECD w sprawie standardu minimalnego w odniesieniu do działania 4 dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, ale najpóźniej do dnia 1 stycznia 2024 r. [5]

a) *Limit możliwości odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w odniesieniu do EBITDA*

Jeżeli państwa członkowskie wyrażą taką chęć, mogą ograniczyć ten limit do poziomu poniżej 30 %.

b) *Zastosowanie progu de minimis lub „bezpiecznej przystani", tj. możliwości pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do wysokości określonego progu*

Aby zmniejszyć obciążenie administracyjne i związane z przestrzeganiem przepisów, nie zmniejszając przy tym znacząco ich skuteczności, w art. 4 określono, że państwa członkowskie mają możliwość dopuszczenia zasady „bezpiecznej przystani". Zasada „bezpiecznej przystani" może dotyczyć odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do określonej kwoty wynoszącej 3 mln EUR, niezależnie od limitu możliwości odliczenia na podstawie wskaźnika EBITDA. Państwa członkowskie mogą obniżać ustalony próg w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony swojej krajowej bazy podatkowej.

c) *Limit możliwości odliczenia w przypadku podmiotów niezależnych*

Ponieważ erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków odbywają się głównie w drodze nadmiernych płatności odsetek w przeważającej mierze między jednostkami powiązanymi, art. 4 zapewnia państwom członkowskim możliwość wyłączenia podmiotów niezależnych z zakresu stosowania ograniczenia możliwości odliczania odsetek, biorąc pod uwagę ograniczone ryzyko unikania opodatkowania (tj. podmiotów, które nie podlegają zasadom dotyczącym ustalania cen transferowych).

d) *Koszty finansowania zewnętrznego poniesione z tytułu pożyczek udzielonych przed dniem 17 czerwca 2016 r.*

[5] Więcej informacji na ten temat znajduje się w pkt 4.3.

Aby ułatwić przejście do ograniczenia możliwości odliczania odsetek na podstawie ATAD, w art. 4 dopuszczono wprowadzanie przez państwa członkowskie zasady praw nabytych, która obejmowałaby istniejące pożyczki, o ile ich warunki nie zostaną później zmodyfikowane. W przypadku późniejszej modyfikacji zasada praw nabytych nie miałaby zastosowania do zwiększenia kwoty pożyczki lub przedłużenia terminu jej spłaty, tylko byłaby ograniczona do pierwotnych warunków pożyczki.

e) Koszty finansowania zewnętrznego poniesione z tytułu pożyczek wykorzystywanych do finansowania długoterminowych projektów z zakresu infrastruktury publicznej w Unii Europejskiej

Mając na uwadze fakt, że uzgodnienia dotyczące finansowania długoterminowych projektów z zakresu infrastruktury publicznej niosą ze sobą niewielkie lub zerowe ryzyka w zakresie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, państwa członkowskie mogą wyłączać nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych z tytułu pożyczek wykorzystywanych do finansowania takich projektów z zakresu stosowania ograniczenia możliwości odliczania odsetek przewidzianego w art. 4. Aby skorzystanie z tej opcji było możliwe, wykonawca projektu, koszty finansowania, aktywa oraz dochody muszą znajdować się w całości w Unii.

f) Zwiększona możliwość odliczenia w przypadku podatnika wchodzącego w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej poprzez:

f.1. zasadę „wystarczającego kapitału własnego”, o której mowa w art. 4 ust. 5 lit. a) ATAD; albo

f.2. zasadę „wskaźnika dla całej grupy”, o której mowa w art. 4 ust. 5 lit. b) ATAD.

W przypadku gdy podatnik wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, w celu umożliwienia odliczenia wyższych kwot nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego można wziąć pod uwagę zadłużenie grupy na poziomie światowym. W tym zakresie państwa członkowskie mogą przewidzieć, że podatnik ma prawo do skorzystania z jednego z dwóch podejść.

W ramach pierwszego podejścia państwa członkowskie mogą ustanowić przepisy dotyczące zasady wystarczającego kapitału własnego, na podstawie których ograniczenie możliwości odliczania odsetek nie ma zastosowania, jeżeli podatnik może wykazać, że wskaźnik jego kapitału własnego w stosunku do aktywów ogółem jest zasadniczo równy odnośnemu wskaźnikowi dla grupy lub wyższy od tego wskaźnika.

W ramach drugiego podejścia państwa członkowskie mogą umożliwić podatnikom odliczanie wyższych kwot nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego na podstawie zadłużenia całej grupy na poziomie światowym względem osób trzecich.

g) Państwa członkowskie mogą wprowadzić przepisy dotyczące:

g.1. przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym;

g.2. *przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, i przeniesienia na poprzednie okresy – na okres nieprzekraczający trzech lat – nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym; albo*

g.3. *przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego i, na okres nieprzekraczający pięciu lat – niewykorzystanej wartości odsetek, które nie mogą zostać odliczone w bieżącym okresie rozliczeniowym.*

W celu uwzględnienia zmienności zysków podatnika państwa członkowskie mogą przewidzieć możliwość przeniesienia na przyszłe okresy lub na poprzednie okresy kwoty nierozliczonych kosztów finansowania zewnętrznego. Państwa członkowskie mogą określić termin takiego przeniesienia na przyszłe lub poprzednie okresy w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony.

h) Stanowisko w sprawie przedsiębiorstw finansowych

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, z uwagi na ich szczególną charakterystykę, bardziej dostosowanego do nich podejścia. Ponieważ dyskusje na ten temat prowadzone w kontekście międzynarodowym i unijnym nie przyniosły zadowalających rozstrzygnięć, nie było możliwe ustanowienie szczegółowych przepisów dla sektorów finansowego i ubezpieczeniowego. Wobec tego państwa członkowskie mogą wykluczyć z zakresu stosowania art. 4 niektóre przedsiębiorstwa finansowe objęte regulacjami na poziomie UE.

2.2. Zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych

Zgodnie z *zasadą dotyczącą kontrolowanych spółek zagranicznych* (art. 7 i 8 ATAD) dochód kontrolowanej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, lub stałego zakładu przypisuje się jednostce dominującej lub siedzibie głównej. Jednostka dominująca lub siedziba główna podlega wówczas opodatkowaniu z tytułu takiego przypisanego dochodu w państwie, w którym jest ona rezydentem do celów podatkowych, jeżeli podatek od osób prawnych z tytułu dochodów takiej jednostki lub siedziby faktycznie zapłacony przez kontrolowany podmiot lub stały zakład jest niższy niż różnica między podatkiem od osób prawnych, który zapłacono by z tytułu tych samych zysków w państwie członkowskim krajowego podatnika/krajowej jednostki dominującej a rzeczywistym podatkiem od osób prawnych zapłaconym przez dany podmiot/stały zakład w państwie źródła.

a) Opodatkowanie konkretnych kategorii dochodów (art. 7 ust. 2 lit. a)) lub skupienie się na dochodzie sztucznie przekierowanym do jednostki zależnej/stałego zakładu (art. 7 ust. 2 lit. b))

Państwa członkowskie mogą dokonać wyboru między zasadami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych, które albo skupiają się na konkretnych kategoriach

dochodów, albo ograniczają się do dochodu sztucznie przekierowanego do jednostki zależnej/stałego zakładu.

„Opcja A" zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych przewiduje, że niektóre kategorie niepodzielonego dochodu pasywnego (np. dywidendy, odsetki, opłaty licencyjne i dochód z działalności finansowej) kontrolowanych spółek zagranicznych przypisuje się podatnikowi (jednostce dominującej/siedzibie głównej). Dochód, który ma zostać uwzględniony w ramach „opcji A", oblicza się zgodnie z zasadami obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym podatnik jest rezydentem do celów podatkowych, i odpowiednio do jego udziału w kontrolowanej spółce zagranicznej.

„Opcja B" przewiduje, że niepodzielony dochód kontrolowanej spółki zagranicznej pochodzący z nierzeczywistych uzgodnień, które wprowadzono głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej, przypisuje się podatnikowi (jednostce dominującej/siedzibie głównej). Dochód kontrolowanej spółki zagranicznej przypisuje się na podstawie obliczeń dokonanych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

b) *Przy wdrażaniu „opcji A" państwa członkowskie mogą rozszerzać zasadę wystarczającego kapitału własnego odnoszącej się do ekonomicznej istoty transakcji na kontrolowane spółki zagraniczne będące rezydentami do celów podatkowych lub znajdujące się w państwie trzecim niebędącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym.*

Aby zapewnić przestrzeganie podstawowych wolności UE, przedmiotowy artykuł przewiduje wyłączenie, odnoszące się do ekonomicznej istoty transakcji, mające na celu ograniczenie – w obrębie Unii (i EOG) – skutków stosowania tych zasad do przypadków, w których kontrolowana spółka zagraniczna nie prowadzi istotnej działalności gospodarczej. Państwa członkowskie mogą rozszerzyć wyżej wspomniane wyłączenie o państwa trzecie.

c) *Przy wdrażaniu „opcji A" państwa członkowskie mogą nie traktować danego podmiotu/stałego zakładu jako kontrolowanej spółki zagranicznej, jeżeli maksymalnie jedna trzecia jego dochodu należy do wcześniej określonych kategorii dochodu.*

Aby ograniczyć obciążenia administracyjne i koszty przestrzegania przepisów, państwa członkowskie mogą zwolnić niektóre podmioty o niskich zyskach lub niskiej marży zysku, z którymi wiąże się mniejsze ryzyko unikania opodatkowania.

d) *Przy wdrażaniu „opcji A" państwa członkowskie mogą nie traktować przedsiębiorstw finansowych jako kontrolowanych spółek zagranicznych, jeżeli maksymalnie jedna trzecia dochodu należącego do wcześniej określonych kategorii pochodzi z transakcji z podatnikiem lub z jego przedsiębiorstwami powiązanymi.*

Aby ograniczyć obciążenia administracyjne i koszty przestrzegania przepisów, państwa członkowskie mogą nie traktować jako kontrolowanych spółek zagranicznych niektórych przedsiębiorstw finansowych regulowanych na poziomie UE, w przypadku których maksymalnie jedna trzecia dochodu należącego do wcześniej określonych kategorii pochodzi

z transakcji z podatnikiem lub z jego przedsiębiorstwami powiązanymi. Wynika to z faktu, że z takimi przedsiębiorstwami wiąże się mniejsze ryzyko unikania opodatkowania.

e) Przy wdrażaniu „opcji B" państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania zasad podmiot lub stały zakład:

e.1. którego wynik finansowy brutto nie przekracza 750 000 EUR, a dochód inny niż dochód ze sprzedaży towarów i świadczenia usług nie przekracza 75 000 EUR; lub

e.2. którego wynik finansowy brutto nie przekracza 10 % jego kosztów operacyjnych za dany okres rozliczeniowy.

Aby ograniczyć obciążenia administracyjne i koszty przestrzegania przepisów, państwa członkowskie mogą zwolnić niektóre podmioty o niskich zyskach lub niskiej marży zysku, z którymi wiąże się mniejsze ryzyko unikania opodatkowania.

f) Szersza definicja zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych

Państwa członkowskie mogą zastosować szersze podejście niż podejście przewidziane w art. 7 w odniesieniu do definicji kontrolowanej spółki zagranicznej, takie jak obniżenie progu kontroli lub zastosowanie wyższego progu do celów porównania faktycznie zapłaconego podatku od osób prawnych z podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika.

g) Stosowanie białych, szarych lub czarnych list

Transponując do prawa krajowego zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych, państwa członkowskie mogą stosować białe, szare lub czarne listy państw trzecich, które są sporządzane na podstawie określonych kryteriów przewidzianych w ATAD i mogą obejmować poziom stawki podatku od osób prawnych, lub stosować białe listy państw członkowskich opracowane na tej podstawie.

2.3. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania

Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania (art. 6 ATAD) mają na celu zwalczanie nadużyć podatkowych, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy; nie mają one wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. ATAD zawiera wymóg, zgodnie z którym przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste, ponieważ podatnik ma swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Dokonując oceny, czy dane uzgodnienie należy uznać za rzeczywiste, państwa członkowskie mogą wziąć pod uwagę wszystkie ważne względy ekonomiczne, w tym działalność finansową.

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

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (art. 5 ATAD) zapewnia, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza dane państwo członkowskie, państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili przeniesienia. Zyski oblicza się na podstawie wartości rynkowej przenoszonych aktywów w momencie ich przeniesienia (w oparciu o zasadę ceny rynkowej).

Wewnątrz Unii Europejskiej konieczne jest uregulowanie kwestii związanych ze stosowaniem opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu i przedstawienie warunków, które muszą być przestrzegane, aby zapewnić zgodność z prawem Unii Europejskiej. W takich sytuacjach podatnicy mają prawo niezwłocznie zapłacić wskazaną kwotę podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych albo odroczyć płatność kwoty podatku, płacąc ją w ratach przez okres kilku lat. Państwa członkowskie mogą naliczać odsetki od odroczonego podatku, a w przypadku zaistnienia dającego się wykazać i realnego ryzyka nieodzyskania należności podatkowych mogą wymagać, aby podatnicy przedstawili gwarancję jako warunek odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych.

2.5. Zasada dotycząca rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

Zasada dotycząca rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych (art. 9, 9a i 9b ATAD wprowadzone dyrektywą zmieniającą) łagodzi skutki podatkowe ustaleń hybrydowych. Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych oznaczają różnice między systemami podatkowymi, które można wykorzystać w celu osiągnięcia: (i) podwójnego nieopodatkowania; (ii) podwójnego odliczenia; (iii) odliczenia bez ujęcia w dochodzie oraz (iv) nieopodatkowania bez ujęcia w dochodzie. Rozbieżności te mogą następnie prowadzić do erozji bazy podatkowej.

ATAD zawiera przepisy mające na celu przeciwdziałanie rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych powstającym między państwami członkowskimi UE a państwami trzecimi, w tym importowanym rozbieżnościom, rozbieżnościom w kwalifikacji odwróconych struktur hybrydowych oraz rozbieżnościom w zakresie rezydencji podatkowej.

ATAD dopuszcza zastosowanie pewnych opcji w zakresie występującego w niektórych okolicznościach braku możliwości odliczenia w jurysdykcji płatnika oraz w kwestii wyłączenia z zakresu stosowania niektórych rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikających z płatności odsetek z tytułu instrumentu finansowego na rzecz przedsiębiorstwa powiązanego do dnia 31 grudnia 2022 r.

3. Przegląd wdrażania

W niniejszym punkcie zawarto przegląd sposobu wdrożenia przez państwa członkowskie różnych środków przewidzianych w ATAD na podstawie wyłączeń, środków opcjonalnych i różnych podejść. Format i odniesienia w niniejszym punkcie opierają się na pkt 2[6].

3.1. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek

Odniesienie		
2.1.a	30 % EBITDA	Mniej niż 30 % EBITDA
	22	1
2.1.b	3 mln EUR	Mniej niż 3 mln EUR
	16	6
2.1.c	Wyjątek dotyczący podmiotów niezależnych	Brak wyjątku dotyczącego podmiotów niezależnych
	9	18
2.1.d	Wyłączenie pożyczek udzielonych przed dniem 17 czerwca 2016 r.	Brak wyłączenia pożyczek udzielonych przed dniem 17 czerwca 2016 r.
	9	18
2.1.e	Wyłączenie pożyczek na projekty z zakresu infrastruktury publicznej	Brak wyłączenia pożyczek na projekty z zakresu infrastruktury publicznej
	16	11
2.1.f	Dostępność wystarczającego kapitału własnego	Dostępność zasady wskaźnika dla całej grupy
	8	6
2.1.g	Opcja g.1 z ograniczeniem czasowym lub bez niego	Opcja g.3
	20	1
2.1.h	Wyłączenie przedsiębiorstw finansowych	Brak wyłączenia przedsiębiorstw finansowych
	17	10

[6] Liczby państw członkowskich, które wybrały poszczególne opcje, wskazane w tabeli niekoniecznie dają sumę 27, ponieważ niektóre państwa członkowskie nie transponowały jeszcze wszystkich środków przewidzianych w ATAD. Ponadto Komisja jest nadal w trakcie przygotowywania oceny krajowych środków wykonawczych.

3.2. Zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych

Odniesienie				
2.2.a	Wdrożenie „opcji A”		Wdrożenie „opcji B”	
	16		10	
2.2.b	Zasada wystarczającego kapitału własnego odnosząca się do ekonomicznej istoty transakcji rozszerzona o państwa trzecie		Zasada wystarczającego kapitału własnego odnosząca się do ekonomicznej istoty transakcji nierozszerzona o państwa trzecie	
	10		5	
2.2.c	Wdrożono klauzulę korekcyjną dotyczącą maksymalnie jednej trzeciej dochodu		Nie wdrożono klauzuli korekcyjnej dotyczącej maksymalnie jednej trzeciej dochodu	
	12		3	
2.2.d	Wdrożono klauzulę korekcyjną dotyczącą maksymalnie jednej trzeciej dochodu w przypadku przedsiębiorstw finansowych		Nie wdrożono klauzuli korekcyjnej dotyczącej maksymalnie jednej trzeciej dochodu w przypadku przedsiębiorstw finansowych	
	5		10	
2.2.e	Przewidziano klauzulę korekcyjną dotyczącą niskiego wyniku finansowego brutto lub niskiej marży zysku		Nie przewidziano klauzuli korekcyjnej dotyczącej niskiego wyniku finansowego brutto ani niskiej marży zysku	
	7		3	
2.2.f	Szersza definicja zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych		Brak szerszej definicji zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych	
	17		10	
2.2.g	Biała lista	Czarna lista	Biała i czarna lista	Brak białej, szarej lub czarnej listy
	1	7	1	18

3.3. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania

Brak opcji dostępnych dla państw członkowskich lub konkretnych podejść zastosowanych przez państwa członkowskie w ramach wdrażania przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania, które wymagałyby uwzględnienia w niniejszym punkcie.

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

Jak wspomniano w pkt 1.2, przegląd wdrożenia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu w poszczególnych państwach członkowskich zostanie uwzględniony w sprawozdaniu oceniającym ATAD.

3.5. Zasada dotycząca rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

Jak wspomniano w pkt 1.2, przegląd wdrożenia zasady dotyczącej rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych w poszczególnych państwach członkowskich zostanie uwzględniony w sprawozdaniu oceniającym ATAD.

4. Kompletność i zgodność transpozycji ATAD przez państwa członkowskie

4.1. Działania przewidziane przez Komisję w celu zapewnienia terminowego i odpowiedniego wdrożenia ATAD przez państwa członkowskie

Zgodnie z zapowiedzią zawartą w komunikacie Komisji z 2016 r. „Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu”[7] Komisja podejmuje różne działania mające na celu zapewnienie odpowiedniego stosowania prawa Unii przez państwa członkowskie. Działania te obejmują (i) nawiązanie dialogu z państwami członkowskimi oraz udzielanie im pomocy w budowaniu zdolności, a także (ii) prowadzenie formalnych postępowań w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w związku z naruszeniem prawa Unii. Komisja podjęła obydwa te rodzaje działań w celu zapewnienia właściwego wdrożenia i stosowania ATAD 1 przez państwa członkowskie. Komisja jest zobowiązana do dokonania oceny zgłoszeń w **dwóch fazach**: (i) ocena pod kątem **kompletności** zgłoszeń oraz (ii) ocena pod kątem **zgodności** zgłoszonych środków z dyrektywami.

4.2. Działania z zakresu „budowania zdolności” podjęte przed terminem wdrożenia ATAD

W 2018 r. Komisja zorganizowała seminarium z udziałem przedstawicieli państw członkowskich w celu omówienia problemów prawnych, które pojawiły się podczas sporządzania projektów przepisów wykonawczych. Obejmowało ono dyskusję z ekspertami ze służb Komisji na temat przedstawionych wcześniej przez państwa członkowskie pytań.

4.3. Kontrole transpozycji i postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w związku z uchybieniem obowiązkowi zgłoszenia środków wykonawczych lub nieprawidłowej transpozycji ATAD

Państwa członkowskie muszą zgłosić krajowe środki wykonawcze w terminach określonych w dyrektywie (do dnia 31 grudnia 2018 r. w przypadku zgłoszenia trzech środków: ograniczenia możliwości odliczania odsetek, przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania i zasady dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych).

W przypadku niedopełnienia obowiązku zgłoszenia przepisów wykonawczych Komisja wszczyna z urzędu postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w związku z niezgłoszeniem niezbędnych środków (niezwłocznie po upływie terminu zgłoszenia określonego we właściwych dyrektywach). Komisja wszczęła dwanaście takich postępowań (dziesięć w styczniu 2019 r.[8], a następnie dwa w lipcu 2019 r.[9]).

---

[7] Dz.U C 18 z 19.1.2017, s. 10.

[8] Wezwania do usunięcia uchybienia skierowano do: Belgii, Cypru, Danii, Francji, Grecji, Hiszpanii, Łotwy, Portugalii, Republiki Czeskiej i Zjednoczonego Królestwa, po czym w lipcu 2019 r. wystosowano również uzasadnioną opinię skierowaną do Danii (zob. komunikat prasowy Komisji Europejskiej INF/19/4251 z dnia 25 lipca 2019 r., pkt 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/inf_19_4251).

[9] Wezwania do usunięcia uchybienia skierowano do Irlandii i Austrii. Oba postępowania dotyczą niezgłoszenia krajowych środków wykonawczych określonych w art. 4 ATAD (środek polegający na ograniczeniu możliwości odliczania odsetek); następnie w listopadzie 2019 r. wystosowano uzasadnione opinie (zob. komunikat prasowy Komisji Europejskiej INF/19/6304 z dnia 27 listopada 2019 r., pkt 8 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/inf_19_6304). Oba państwa nie dopełniły obowiązku zgłoszenia takich środków, mimo iż Komisja nie uznała przepisów dotyczących ograniczenia możliwości odliczania odsetek obowiązujących w tych państwach przed ATAD za „równie skuteczne”; zob. zawiadomienie

Do tej pory cztery państwa członkowskie nie dopełniły jeszcze w pełnym zakresie swoich obowiązków dotyczących przyjęcia krajowych środków wykonawczych oraz ich zgłoszenia[10]. Umorzono osiem postępowań w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego ze względu na zapewnienie zgodności przez odnośne państwa członkowskie[11].

Ponadto Komisja wszczęła postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko państwom członkowskim, które nie zgłosiły krajowych środków wykonawczych dotyczących opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu[12] oraz rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych[13], które należało transponować do dnia 31 grudnia 2019 r.

Komisji – Środki uznane za równie skuteczne jak art. 4 dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, Dz.U. C 441 z 7.12.2018, s. 1.

[10] Austria, Dania, Irlandia i Hiszpania.

[11] Postępowania przeciwko Belgii, Cyprowi, Francji, Grecji, Portugalii, Republice Czeskiej i Zjednoczonemu Królestwu umorzono w lipcu 2019 r. (zob. komunikat prasowy Komisji Europejskiej INF/19/4251 z dnia 25 lipca 2019 r., pkt 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/inf_19_4251), a postępowanie przeciwko Łotwie umorzono w październiku 2019 r. (brak komunikatu prasowego dotyczącego tej decyzji).

[12] Wezwania do usunięcia uchybienia skierowano do: Grecji, Hiszpanii, Łotwy, Niemiec, Portugalii i Rumunii.

[13] Wezwania do usunięcia uchybienia skierowano do: Cypru, Grecji, Hiszpanii, Łotwy, Niemiec, Polski i Rumunii.

4.4. Aktualna sytuacja dotycząca kontroli transpozycji

Tabela dotycząca kontroli transpozycji ATAD – aktualna sytuacja – sierpień 2020 r.[14]:

ATAD:	**Ograniczenie możliwości odliczania odsetek, przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania i zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych**		**Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu**		**Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych (**pierwszy termin**)**	
Państwo członkowskie	*Kontrole kompletności*	*Kontrole zgodności*	*Kontrole kompletności*	*Kontrole zgodności*	*Kontrole kompletności*	*Kontrole zgodności*
Belgia	OK	UCHYB				
Bułgaria	OK					
Republika Czeska	OK					
Dania	UCHYB					
Niemcy			UCHYB		UCHYB	
Estonia	OK					
Irlandia	UCHYB					
Grecja	OK	OK	UCHYB		UCHYB	
Hiszpania	UCHYB		UCHYB		UCHYB	
Francja	OK	OK				
Chorwacja						
Włochy	OK					
Cypr	OK				UCHYB	
Łotwa	OK	OK	UCHYB		UCHYB	
Litwa	OK	OK				
Luksemburg	OK	UCHYB				
Węgry						
Malta	OK	OK				
Niderlandy						
Austria	UCHYB		OK	OK		
Polska	OK	OK			UCHYB	
Portugalia	OK	UCHYB	UCHYB			
Rumunia	OK		UCHYB		OK	OK
Słowenia	OK	OK				
Słowacja	OK	OK				
Finlandia	OK	OK	OK	OK		
Szwecja	OK	OK	OK	OK		

5. Przyszłe zadania

Niniejsze sprawozdanie stanowi pierwszy etap oceny skutków ATAD i zawiera przegląd wdrożenia określonych w ATAD środków o wczesnym terminie rozpoczęcia stosowania w poszczególnych państwach członkowskich, zaś w miarę możliwości w terminie 1 stycznia 2022 r. przewiduje się publikację kompleksowego sprawozdania oceniającego środki określone w ATAD. Data ukończenia takiego kompleksowego sprawozdania oceniającego będzie jednak w pewnym stopniu zależeć od potrzeby dokonania przeglądu ATAD ze

[14] Legenda skrótów zastosowanych w tabeli: „OK” – dokonano kontroli kompletności/zgodności; „UCHYB” – postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w toku; pusta komórka – ocena w toku.

względu na rozwój dyskusji – na poziomie UE lub na poziomie międzynarodowym – dotyczących zapobiegania praktyk związanych z unikaniem podatku od osób prawnych.