EVROPSKÁ
KOMISE

Ve Štrasburku dne 25.10.2016
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Návrh

SMĚRNICE RADY,

kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi

{SWD(2016) 345 final}

DŮVODOVÁ ZPRÁVA

1. SOUVISLOSTI NÁVRHU

• Odůvodnění a cíle návrhu

Uspořádání vedoucí k hybridnímu nesouladu využívají rozdílů v daňovém zacházení se subjektem či nástrojem podle právních předpisů dvou nebo více daňových jurisdikcí za účelem dosažení dvojího nezdanění. Takováto uspořádání jsou velmi rozšířená a vedou k podstatné erozi základů daně z příjmů právnických osob v EU. Je proto nezbytné stanovit pravidla, která by tomuto typu eroze základu daně bránila.

Směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu[1] (dále jen „směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem“), obsahuje pravidla týkající se hybridních nesouladů, která podchycují jejich nejrozšířenější formy, avšak pouze na území EU. Článek 9 uvedené směrnice se zabývá hybridními nesoulady plynoucími z rozdílů v právní kvalifikaci subjektu nebo finančního nástroje, které vznikají mezi daňovým poplatníkem v jednom členském státě a přidruženým podnikem v jiném členském státě nebo jako strukturované uspořádání mezi stranami v členských státech.

Hybridních nesouladů však využívají ke snížení své celkové daňové povinnosti v EU také daňoví poplatníci v EU, kteří jsou součástí přeshraničních struktur zahrnujících třetí země. Proto panuje všeobecná shoda, že je třeba přijmout opatření též proti hybridním nesouladům zahrnujícím třetí země.

Kromě toho existují další typy nesouladů, které článek 9 uvedené směrnice neřeší, například nesoulady z hybridních stálých provozoven, hybridní převody, tzv. dovážené nesoulady a nesoulady z dvojí rezidence.

Jako součást konečného kompromisního znění návrhu směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, který byl schválen dne 20. června 2016, vydala Rada ECOFIN k hybridním nesouladům prohlášení. V něm žádá Komisi, „aby do října 2016 předložila návrh týkající se hybridních nesouladů zahrnujících třetí země s cílem stanovit pravidla, která budou v souladu s pravidly doporučenými ve zprávě OECD týkající se BEPS v akční oblasti č. 2 a která budou neméně účinná, a to s cílem dosáhnout dohody do konce roku 2016.“

Tato směrnice stanoví pravidla proti hybridním nesouladům zahrnujícím třetí země. Kromě toho se zabývá hybridními nesoulady týkajícími se stálých provozoven, a to jak v rámci EU, tak v kontextu třetích zemí, hybridními převody, dováženými nesoulady a nesoulady z dvojí rezidence.

• Soulad s platnými předpisy v této oblasti politiky

Tato směrnice vychází z doporučení uvedených ve zprávě OECD týkající se eroze základu daně a přesouvání zisku (BEPS) v akční oblasti č. 2 „Neutralizace účinků hybridních uspořádání využívajících nesouladu mezi daňovými systémy“. K provedení těchto doporučení se zavázala většina členských států. Zpráva OECD týkající se BEPS stanoví pro hybridní nesoulady ucelený rámec a vztahuje se na nesoulady z hybridních subjektů, nesoulady z hybridních finančních nástrojů, hybridní převody, dovážené nesoulady a nesoulady z dvojí rezidence. Dne 22. srpna 2016 OECD taktéž zveřejnila dokument k veřejné diskusi o nesouladech plynoucích z uspořádání poboček, týkající se nesouladů z hybridních stálých provozoven. Budou-li doporučení OECD provedena jednotně a koordinovaně na úrovni EU,

[1] Směrnice Rady (EU) 2016/1164, Úř. věst. L 193, s. 1.

mělo by se zabránit možným deformacím, daňovým překážkám pro podniky, novým mezerám v pravidlech či nesouladům na vnitřním trhu.

Tato směrnice je součástí balíčku, který zahrnuje rovněž opětovné předložení návrhu na společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB) a návrhu na společný základ daně z příjmů právnických osob (CCTB). Pravidla týkající se hybridních nesouladů v obou uvedených návrzích jsou v souladu s pravidly této směrnice.

Skupina pro kodex chování zaměřující se na zdanění podniků souhlasila, že poskytne doporučení k řešení různých druhů hybridních nesouladů. Avšak vzhledem k tomu, že členské státy nemohou být doporučením právně vázány, je ještě třeba přijmout závazná pravidla, aby se zajistilo, že členské státy budou tyto nesoulady účinně řešit.

Tato směrnice pozměňuje směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Stanoví právně závazná pravidla umožňující členským státům účinně řešit situaci uspořádání vedoucích k hybridnímu nesouladu, kterými se směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem nezabývá.

Znění směrnice stanoví na zásadách založená pravidla, ale podrobnosti jejich provádění ponechává na členských státech s tím, že jsou lépe schopny utvářet konkrétní prvky těchto pravidel způsobem, který nejlépe odpovídá jejich systémům daně z příjmů právnických osob. Směrnice má stejnou osobní oblast působnosti jako směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, snaží se tedy podchytit všechny daňové poplatníky, kteří v určitém členském státě podléhají dani z příjmu právnických osob.

2. PRÁVNÍ ZÁKLAD, SUBSIDIARITA A PROPORCIONALITA

• Právní základ

Právní předpisy o přímém zdanění spadají do působnosti článku 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU). Toto ustanovení stanoví, že právní opatření týkající se sbližování předpisů podle uvedeného článku mají právní formu směrnice.

• Subsidiarita (v případě nevýlučné pravomoci)

Tento návrh je v souladu se zásadou subsidiarity. Povaha této otázky vyžaduje společnou iniciativu v rámci celého vnitřního trhu.

Vzhledem k tomu, že hlavním cílem této směrnice je zvýšit odolnost vnitřního trhu proti rizikům vyhýbání se daňovým povinnostem plynoucím z využívání hybridních nesouladů, je zřejmé, že tohoto cíle nemůže být uspokojivě dosaženo členskými státy jednajícími samostatně a nekoordinovaně. Nesoulad ve zdanění je důsledkem interakce nejméně dvou daňových systémů, což znamená, že tento nesoulad má přeshraniční rozměr. Vnitrostátní systémy daní z příjmů právnických osob jsou různorodé a nezávislá opatření členských států by pouze opakovala stávající roztříštění vnitřního trhu v oblasti přímých daní a umožnila, aby k nesouladům docházelo i nadále. Dopady nesouladů lze napravit pouze prostřednictvím opatření na úrovni Unie. Navíc vzhledem k tomu, že hybridní nesoulady narušují fungování vnitřního trhu, by uplatnění společných zásad k jejich vyřešení zvýšilo soudržnost vnitřního trhu.

Komplexní rámec pravidel proti uspořádáním vedoucím k hybridnímu nesouladu na úrovni EU by představoval přidanou hodnotu v porovnání s tím, čeho mohou dosáhnout samostatná pravidla řady jednotlivých států. Iniciativa EU minimalizuje riziko přetrvávajících mezer v

zákonech nebo dvojího zdanění, které by v případě směsice vnitrostátních pravidel pro řešení hybridních nesouladů hrozilo.

Navržený přístup je proto v souladu se zásadou subsidiarity podle článku 5 Smlouvy o Evropské unii.

- **Proporcionalita**

Předpokládaná opatření nejdou nad rámec zajišťující nezbytnou úroveň ochrany pro vnitřní trh. V souladu se zásadou proporcionality navrhovaná pravidla nepřekračují rámec toho, co je nezbytné pro dosažení jejich cíle. Směrnice tudíž nestanoví úplnou harmonizaci, ale pouze potřebnou ochranu pro systémy daně z příjmů právnických osob jednotlivých členských států. Pravidla jsou omezena na nápravu případů dvojího odpočtu, odpočtu v jednom státě bez zahrnutí do základu daně ve druhém státě nebo nezdanění příjmů v jednom státě bez zahrnutí těchto příjmů v druhém státě. Směrnice tak zajišťuje nezbytnou míru koordinace v rámci Unie za účelem realizace jejích cílů. Pravidla nezasahují do vnitrostátních rámců, které z právního hlediska definují podmínky pro subjekty nebo platby. Směrnice usiluje pouze o dosažení nezbytného minima s cílem zmírnit škodlivé daňové dopady hybridních nesouladů na vnitřním trhu. Vzhledem k výše uvedenému návrh nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení jeho cílů, a je tedy v souladu se zásadou proporcionality.

- **Volba nástroje**

Jedná se o návrh směrnice, která je jediným dostupným nástrojem podle právního základu, jímž je článek 115 SFEU.

3. VÝSLEDKY HODNOCENÍ EX POST, KONZULTACÍ SE ZÚČASTNĚNÝMI STRANAMI A POSOUZENÍ DOPADŮ

- **Konzultace se zúčastněnými stranami**

Většina členských států je členem OECD a účastnila se v období let 2013–2015 dlouhých a podrobných diskusí o opatřeních proti BEPS, včetně debaty o neutralizaci uspořádání vedoucích k hybridnímu nesouladu v rámci akční oblasti č. 2. OECD uspořádala ke každému opatření proti BEPS rozsáhlou veřejnou konzultaci.

Prvky tohoto návrhu směrnice byly prodiskutovány s delegacemi členských států na zasedání pracovní skupiny IV dne 26. července 2016. Prvky tohoto návrhu směrnice byly rovněž v obecné podobě předloženy a projednány se zástupci podniků a nevládních organizací na zasedání platformy pro řádnou správu daní dne 16. září 2016.

- **Sběr a využití výsledků odborných konzultací**

Prvky této směrnice vycházejí ze zprávy OECD o neutralizaci účinků hybridních uspořádání využívajících nesouladu mezi daňovými systémy, která byla součástí projektu OECD/G20 v oblasti BEPS.

- **Posouzení dopadů**

Jako součást balíčku BEPS zveřejnila OECD v listopadu 2015 zprávu o akční oblasti č. 2. Členové OECD/G20 se zavázali zasadit se o výstupy projektu BEPS a důsledně je převést do praxe. Mnohé členské státy se jakožto členové OECD zavázaly urychleně transponovat výstupy projektu BEPS do svých vnitrostátních právních předpisů. Pokud jde o ostatní výsledky projektu BEPS, je zapotřebí rychlým tempem v EU zkoordinovat provádění pravidel

pro hybridní nesoulady zahrnující třetí země. Je nezbytné zamezit tomu, aby fungování vnitřního trhu bylo narušeno jednostrannými opatřeními přijatými některými členskými státy jednajícími samostatně (bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou členy OECD) nebo nečinností jiných členských států.

Kvalitativní analýzu obsahuje samostatný pracovní dokument útvarů Komise připojený k této směrnici, jehož součástí je přehled stávajících zjištění o uspořádáních vedoucích k hybridnímu nesouladu vycházející z nedávných studií OECD a Evropské komise. Pracovní dokument popisuje nejčastější identifikované mechanismy, které jsou s uspořádáními vedoucími k hybridnímu nesouladu spojeny. Dokument se také zabývá cíli a prvky této směrnice.

Proto nebylo pro tento návrh provedeno posouzení dopadů, a to z těchto důvodů: existuje silná vazba na práci OECD na téma BEPS, pracovní dokument útvarů Komise poskytuje významnou analýzu stávajících zjištění a zúčastněné strany byly již dříve zapojeny do konzultací ohledně technických prvků navrhovaných pravidel. V této souvislosti je třeba poznamenat, že ani ke směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem, kterou tento návrh pozměňuje, nebylo provedeno posouzení dopadů. Členské státy navíc formou prohlášení Rady připojenému ke směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem vyjádřily svůj naléhavý požadavek, aby směrnice týkající se této záležitosti byla předložena do října 2016.

4. ROZPOČTOVÉ DŮSLEDKY

Tento návrh směrnice nemá žádné důsledky pro rozpočet EU.

5. OSTATNÍ PRVKY

- **Podrobné vysvětlení konkrétních ustanovení návrhu**

Doporučení ve zprávě OECD o neutralizaci uspořádání vedoucích k hybridnímu nesouladu (dále jen „zpráva OECD“) mají podobu pravidel, která neutralizují dopad hybridního nesouladu tím, že zajišťují, aby platba podléhala dani alespoň jednou. Pravidla pro hybridní nesoulady ve směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem vycházejí z koncepce OECD v tom smyslu, že neutralizují dopad hybridního nesouladu. Tento návrh je založen na stejném přístupu. Stejně jako směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem se tento návrh vztahuje na všechny daňové poplatníky, kteří v určitém členském státě podléhají dani z příjmu právnických osob. Cílem je zachytit všechna uspořádání vedoucí k hybridnímu nesouladu, u nichž alespoň jedna ze stran je poplatníkem daně z příjmu právnických osob v členském státě.

Cílem této směrnice není ovlivnit obecné rysy daňového systému určité jurisdikce, nýbrž pouze postihnout nesoulad vyplývající z nesourodých daňových pravidel mezi dvěma či více jurisdikcemi. Tato směrnice tudíž neřeší situace, kdy byly z důvodu nízké daňové sazby nebo v důsledku nastavení daňového systému určité jurisdikce zaplaceny nízké nebo nulové daně.

Pravidla pro hybridní nesoulady se použijí pouze v případě nesouladu mezi daňovým poplatníkem a přidruženým podnikem nebo v případě strukturovaného uspořádání mezi zúčastněnými stranami. Definice přidruženého podniku pro účely pravidel pro hybridní nesoulady vychází z definice „skupiny propojené kontrolou“, na niž se vztahují doporučení ve zprávě OECD.

Z důvodů právní jistoty je třeba zdůraznit, že v této směrnici se hovoří o odpočtu ze základu daně nebo o zahrnutí do základu daně podniku.

- Nesoulady z hybridních subjektů

Pojmem „subjekt“ se rozumí jakýkoli typ právní organizace, která může provozovat podnikatelskou činnost. Z daňového hlediska může být subjekt transparentní nebo netransparentní. Pokud je subjekt pro daňové účely transparentní, například v případě partnerství, nepodléhá dani sám o sobě, nýbrž jednotlivým partnerům jsou jako zdanitelný příjem přiřazeny poměrné podíly na položkách příjmů, zisku a výdajů, které tomuto partnerství vznikly. Naopak subjekt netransparentní, například obchodní společnost, podléhá dani ze svých příjmů sám za sebe. Stálá provozovna může být součástí subjektu, ale nepovažuje se za samostatný subjekt.

Nesoulad z hybridních subjektů vzniká tehdy, jestliže je subjekt pro daňové účely v jedné jurisdikci považován za transparentní a v jiné jurisdikci za netransparentní. To může vést k dvojímu odpočtu téže platby, výdajů nebo ztrát nebo k odpočtu platby bez jejího odpovídajícího zahrnutí.

Nesoulad z hybridních subjektů vedoucí k dvojímu odpočtu

Dvojí odpočet znamená, že tatáž platba je odčitatelná ze základu daně ve více než jedné jurisdikci. Pokud se subjekt považuje v jurisdikci, v níž byl původně založen nebo vytvořen, pro daňové účely za netransparentní, mohou být jeho platby, výdaje nebo ztráty odčitatelné od jeho základu daně. Pokud se tentýž subjekt považuje v jurisdikci držitele podílu na vlastním kapitálu subjektu za transparentní, mohou být tyto platby, výdaje nebo ztráty odčitatelné také od základu daně držitele kapitálového podílu v této jurisdikci, což znamená dvojí odpočet ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. a).

Také příjem hybridního subjektu však může být zahrnut do zdanitelného příjmu ve více než jedné jurisdikci. S cílem zohlednit toto tzv. dvojí zahrnutí příjmů návrh směrnice zamýšlí neutralizovat dvojí odpočet pouze v rozsahu, v jakém tytéž platby, výdaje nebo ztráty odečtené ve dvou jurisdikcích převyšují částku příjmů, které lze přiřadit témuž hybridnímu subjektu a které jsou zahrnuty do základu daně v obou jurisdikcích.

Na základě směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem v případě nesouladu z hybridních subjektů mezi dvěma členskými státy, který vede k dvojímu odpočtu, lze odpočet uplatnit pouze v členském státě, v němž má daná platba svůj zdroj.

V případě nesouladu z hybridních subjektů mezi členským státem a třetí zemí by měl příslušný členský stát na základě čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce odepřít odpočet platby, výdajů nebo ztrát bez ohledu na to, zda má platba svůj zdroj v členském státě nebo ve třetí zemi, pokud ho již neodepřela daná třetí země.

Příklad 1

A, B a C jsou přidružené podniky.

Hybridní subjekt B je ve státě II netransparentní, avšak pro stát I transparentní.

Subjekt B hradí úroky třetí straně.

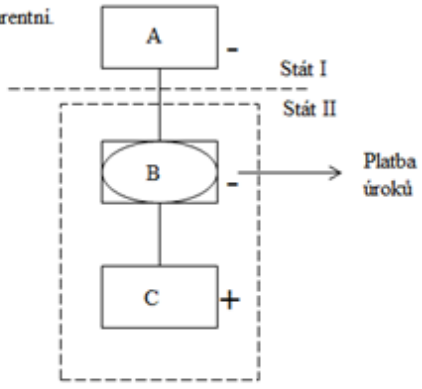
Odpočet platby úroků uplatní jak podnik A, tak hybridní subjekt B.

Platba provedená subjektem B je na základě daňového režimu pro skupiny ve státě II započtena proti příjmu podniku C.

Je-li stát I členským státem a stát II třetí zemí, měl by stát I (členský stát) odpočet platby úroků odepřít.

Je-li stát I třetí zemí a stát II členským státem, měl by odpočet platby úroků odepřít stát II (členský stát).

Dvojí odpočet lze provést pouze v rozsahu, v jakém platba převyšuje příjem z téhož zdroje. Tedy, pokud subjekt B má příjem 4 a provede platbu 10, dvojí odpočet činí 6.



Nesoulad z hybridních subjektů vedoucí k odpočtu bez zahrnutí

Odpočet bez zahrnutí znamená odpočet platby od základu daně daňového poplatníka v jedné jurisdikci bez odpovídajícího zahrnutí téže platby do základu daně v jiné jurisdikci.

Například: Pokud se subjekt považuje v jurisdikci, v níž je založen nebo vytvořen, za netransparentní, může odečíst od svého základu daně platby vyplacené držiteli podílu na vlastním kapitálu tohoto subjektu. Pokud se však tento subjekt v jurisdikci, v níž je držitel kapitálového podílu rezidentem, považuje za transparentní, nebudou dané platby uznány, a proto ani zahrnuty do zdanitelných příjmů držitele kapitálového podílu, což vede k odpočtu bez zahrnutí ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. b).

Při neutralizaci odpočtu bez zahrnutí by rovněž mělo být zohledněno dvojí zahrnutí příjmů.

Na základě směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem by v případě nesouladu z hybridních subjektů mezi dvěma členskými státy, který vede k odpočtu bez zahrnutí, měl členský stát plátce odpočet dané platby odepřít.

Příklad 2

A, B a C jsou přidružené podniky.

Hybridní subjekt B je ve státě II netransparentní, avšak pro stát I transparentní.

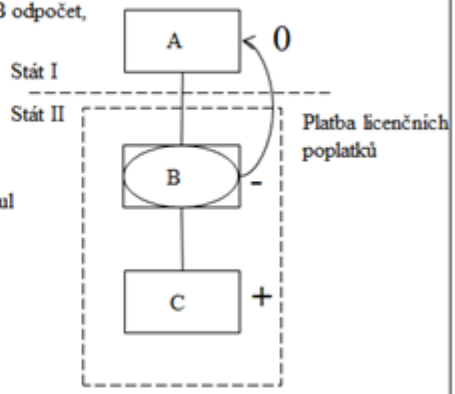
Na platbu licenčních poplatků hybridním subjektem B podniku A uplatní subjekt B odpočet, avšak podnik A ji nezahrne do příjmů.

Platba subjektem B je na základě daňového režimu pro skupiny ve státě II započtena proti příjmu podniku C.

Je-li stát I členským státem a stát II třetí zemí, měl by stát I (členský stát) uložit podniku A, aby úhradu licenčních poplatků zahrnul do svých příjmů.

Je-li stát I třetí zemí a stát II členským státem, měl by stát II (členský stát) odepřít odpočet platby licenčních poplatků.

Dvojí odpočet lze provést pouze v rozsahu, v jakém platba převyšuje příjem z téhož zdroje. Tedy, pokud subjekt B má příjem 4 a provede platbu 10, dvojí odpočet činí 6.



Nebo: Pokud se subjekt považuje pro daňové účely v jurisdikci, v níž byl původně založen nebo vytvořen, za transparentní, nebude platba tomuto subjektu v této jurisdikci zdaněna. Pokud je však držitel podílu na vlastním kapitálu tohoto subjektu rezidentem v jiné jurisdikci, která daný subjekt považuje za netransparentní[2], platba nebude zdaněna ani v této jurisdikci. Za předpokladu, že platba byla odečtena od základu daně plátce, může se jednat rovněž o případ odpočtu bez zahrnutí ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. b).

[2] Subjekt, který se v jurisdikci, v níž byl původně založen nebo vytvořen, považuje za transparentní a v jiné jurisdikci za netransparentní, se nazývá reverzní hybridní subjekt.

Příklad 3

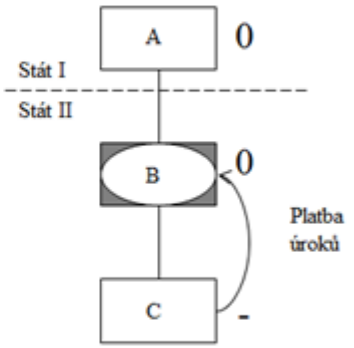
A, B a C jsou přidružené podniky.

Hybridní subjekt B je ve státě II transparentní, avšak pro stát I netransparentní (reverzní hybridní subjekt).

Na platbu úroků podnikem C subjektu B uplatní podnik C odpočet, avšak ani reverzní hybridní subjekt B ani podnik A ji nezahrnou do příjmů.

Je-li stát I členským státem a stát II třetí zemí, měl by stát I (členský stát) uložit podniku A, aby platbu úroků zahrnul do svých příjmů.

Je-li stát I třetí zemí a stát II členským státem, měl by stát II (členský stát) odepřít odpočet platby úroků podnikem C.



V případě nesouladu z hybridních subjektů vedoucímu k odpočtu bez zahrnutí mezi členským státem a třetí zemí, je třeba nejprve určit, jaká je jurisdikce plátce. Pokud je jurisdikcí plátce členský stát, měl by tento členský stát odepřít odpočet platby od základu daně v rozsahu nesouladu na základě čl. 9 odst. 2 bodu i). Pokud je jurisdikcí plátce třetí země, měl by mít dotčený členský stát zavedeno pravidlo, podle něhož je daňový poplatník povinen zahrnout platbu do základu daně v rozsahu nesouladu na základě čl. 9 odst. 2 bodu ii).

Kromě předchozího příkladu může nesoulad z hybridních subjektů vedoucí k odpočtu bez zahrnutí ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. b) nastat též v případě, kdy se hybridní subjekt nenachází ani v určitém členském státě ani v jurisdikci přidruženého podniku.

Příklad 4

A, B a C jsou přidružené podniky.

Hybridní subjekt B je ve státě II a pro stát III transparentní, avšak pro stát I netransparentní (reverzní hybridní subjekt).

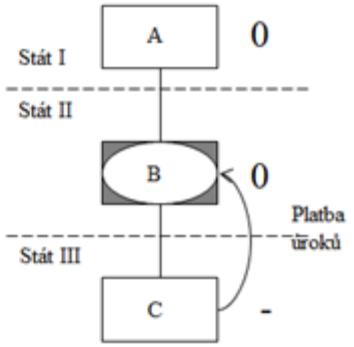
Na platbu úroků podnikem C subjektu B uplatní podnik C odpočet, avšak ani reverzní hybridní subjekt B ani podnik A ji nezahrnou do příjmů.

Podnik A je (také) přidruženým podnikem podniku C.

Vzniká nesoulad mezi státem I a státem III, pokud jde o subjekt v jiném státě: reverzní hybridní subjekt B ve státě II

Je-li stát I členským státem a stát III třetí zemí, měl by stát I (členský stát) uložit podniku A, aby platbu úroků zahrnul do svých příjmů.

Je-li stát I třetí zemí a stát III členským státem, měl by stát III (členský stát) odepřít odpočet platby úroků podnikem C.



- Nesoulady z hybridních finančních nástrojů

Nesoulad z hybridního finančního nástroje vzniká v případě, kdy se zdanění finančního nástroje mezi dvěma jurisdikcemi liší. V případě nesouladu z hybridního finančního nástroje může být proveden odpočet platby od základu daně plátce, ale bez zahrnutí této platby do základu daně příjemce, což vede k odpočtu bez zahrnutí ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. b).

Na základě směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem v případě nesouladu z hybridního finančního nástroje mezi dvěma členskými státy, který vede k odpočtu bez zahrnutí, by měl členský stát plátce odpočet dané platby odepřít.

Nesoulad z hybridního finančního nástroje mezi členským státem a třetí zemí je třeba řešit v závislosti na jurisdikci plátce. Pokud je jurisdikcí plátce členský stát, měl by tento členský stát odepřít odpočet platby od základu daně v rozsahu nesouladu na základě čl. 9 odst. 2 bodu i). Pokud je jurisdikcí plátce třetí země, měl by dotčený členský stát požadovat, aby platba byla zahrnuta do základu daně v rozsahu nesouladu na základě čl. 9 odst. 2 bodu ii).

- Hybridní převody

Hybridní převod je ujednání o převodu finančního nástroje, kdy se právní předpisy obou jurisdikcí liší v tom, zda platby z podkladového aktiva náleží převodci nebo nabyvateli. Pravidla pro hybridní převody, která doporučila OECD ve své zprávě, jsou zaměřena zvláště na prodej a zpětný odkup (repo) a půjčování cenných papírů. Hybridní převody jsou obvykle navrhovány ve finančních centrech a vyplývají ze složitých struktur. Není záměrem těmto strukturám jako takovým bránit, nýbrž pouze řešit daňové dopady v případech, kdy je jejich cílem využití nesouladu mezi daňovými systémy.

Hybridní převod může vést k odpočtu bez zahrnutí ve smyslu čl. 2 bodu 9 posledního pododstavce bodu i), pokud jedna jurisdikce považuje platbu související s podkladovým výnosem z převedeného nástroje za odčitatelný náklad, zatímco druhá jurisdikce ji považuje za (daňově osvobozený) výnos z podkladového aktiva. Podkladový výnos je příjem související s převedeným nástrojem a z něj plynoucí. Na tuto platbu by se v daném případě měl použít čl. 9 odst. 2. Tato pravidla pro hybridní nesoulad by se neměla uplatnit, pokud je podkladový výnos z převedeného nástroje zahrnut do zdanitelných příjmů jedné ze zúčastněných stran, jelikož v tom případě se ocitají ve stejném daňovém postavení, jako kdyby transakce nebyla uzavřena.

Hybridní převod může rovněž využívat rozdílů mezi členským státem a třetí zemí, jsou-li příjmy z finančního aktiva přiřazeny tak, že se stejná platba považuje za získanou současně různými daňovými poplatníky s rezidencí v různých jurisdikcích. V těchto případech mohou oba daňoví poplatníci žádat o úlevu za srážkovou daň z dané platby, jak popisuje čl. 2 odst. 9 poslední pododstavec bod ii). Na základě čl. 9 odst. 6 lze tuto situaci řešit omezením výše daňové úlevy v poměru k čistému příjmu, který daňovému poplatníkovi z daného ujednání o převodu plynul.

- Nesoulady z hybridních stálých provozoven

K nesouladu z hybridní stálé provozovny mezi dvěma jurisdikcemi dochází tam, kde jedna jurisdikce považuje podnikatelskou činnost v jurisdikci za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny, zatímco druhá jurisdikce tuto činnost za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny nepovažuje.

Nesoulad z hybridní stálé provozovny vedoucí k nezdanění bez zahrnutí

Nesoulad z hybridní stálé provozovny může vést k nezdanění bez zahrnutí v případě, že daňový poplatník vykonává podnikatelskou činnost v jiné jurisdikci a daná jurisdikce tuto činnost nepovažuje za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny, zatímco jurisdikce, v níž je poplatník rezidentem, tuto činnost považuje za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny v dané jiné jurisdikci. V důsledku toho není zisk z této podnikatelské činnosti zdaňován tam, kde je činnost vykonávána, a zároveň jurisdikce, v níž je poplatník rezidentem, tyto zisky od daně osvobozuje, což vede k nezdanění bez zahrnutí ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. c).

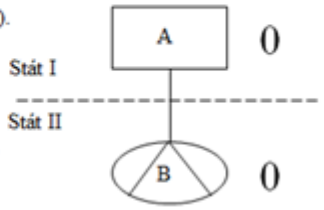
V případě nesouladu z hybridní stálé provozovny mezi více než jedním členským státem, který vede k nezdanění bez zahrnutí, by měl členský stát, v němž je poplatník rezidentem, na základě čl. 9 odst. 3 prvního pododstavce příjem přičítaný této stálé provozovně do základu daně zahrnout (nikoli osvobodit). V případě nesouladu z hybridní stálé provozovny

umístěné ve třetí zemi by měl příslušný členský stát, v němž je poplatník rezidentem, na základě čl. 9 odst. 3 druhého pododstavce příjem přičítaný této stálé provozovně rovněž do základu daně zahrnout (a nikoli osvobodit).

Příklad 5

Subjekt B je státem I uznán jako stálá provozovna ve státě II, avšak není uznán jako stálá provozovna státem II (reverzní hybridní stálá provozovna). Ve státě II se zdanění neprovádí, zisk připsaný reverzní hybridní stálé provozovně je ve státě I od daně osvobozen.

Je-li stát I členským státem, měl by zisk připsaný hybridní stálé provozovně B zdanit, nikoli osvobodit.



Nesoulad z hybridní stálé provozovny vedoucí k dvojímu odpočtu

Nesoulad z hybridní stálé provozovny může vést k dvojímu odpočtu ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. a), pokud jsou platby, výdaje nebo ztráty odčitatelné od základu daně v jurisdikci, v níž je daňový poplatník rezidentem, i v jurisdikci hybridní stálé provozovny.

Na nesoulad z hybridní stálé provozovny vedoucí k dvojímu odpočtu se také použijí pravidla stanovená v čl. 9 odst. 1.

Nesoulad z hybridní stálé provozovny vedoucí k odpočtu bez zahrnutí

Nesoulad z hybridní stálé provozovny může vést k odpočtu bez zahrnutí ve smyslu čl. 2 bodu 9 písm. b), pokud se platba provedená hybridní stálou provozovnou svému ústředí odečítá od základu daně v jurisdikci, v níž se nachází stálá provozovna, avšak není zahrnuta do základu daně v jurisdikci, v níž je poplatník rezidentem, neboť tato jurisdikce danou stálou provozovnu neuznává.

Na nesoulad z hybridní stálé provozovny vedoucí k odpočtu bez zahrnutí se také použijí pravidla stanovená v čl. 9 odst. 2.

- Dovážené nesoulady

Dovážené nesoulady vyplývají z uspořádání mezi členy skupiny nebo obecně ze strukturovaných uspořádání, která přesouvají účinek hybridního nesouladu mezi stranami ve třetích zemích do jurisdikce členského státu prostřednictvím nehybridního nástroje. Nesoulad je dovážen do členského státu, pokud odčitatelná platba z nehybridního nástroje slouží k financování výdajů v rámci strukturovaného uspořádání vedoucího k hybridnímu nesouladu mezi třetími zeměmi. Vyplývá z toho odtok výnosů mimo EU a tyto výnosy nejsou nakonec zdaněny. Proto se navrhuje zavést pravidla, která neumožní odpočet platby, pokud je příjem z této platby přímo nebo nepřímo kompenzován odpočtem, který vyplývá z uspořádání vedoucího k hybridnímu nesouladu a v jeho důsledku k dvojímu odpočtu (čl. 9 odst. 4) nebo odpočtu bez zahrnutí (čl. 9 odst. 5) mezi třetími zeměmi. Hlavním cílem pravidel pro dovážený nesoulad je zachovat celistvost ostatních pravidel pro hybridní nesoulady, proto odstraňují případné pobídky pro nadnárodní skupiny vytvářet uspořádání vedoucí k hybridnímu nesouladu. Je třeba poznamenat, že pravidla pro dovážený nesoulad se nevztahují na žádnou platbu korporátnímu příjemci v členském státě, jelikož členské státy by měly mít zavedena ostatní pravidla pro hybridní nesoulady podle tohoto návrhu.

Dovážený nesoulad může spočívat v dovozu dvojího odpočtu:

Příklad 6

A, B, C a D jsou přidružené podniky.

Podnik D je daňovým poplatníkem v členském státě. Na platbu úroků 1 podnikem D podniku C uplatní podnik D odpočet.

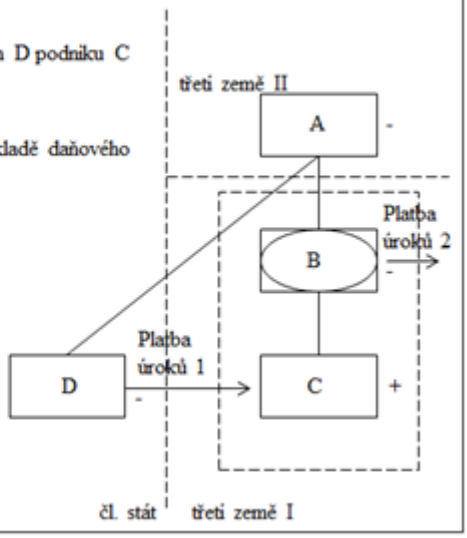
Platba úroků 1 přijatá podnikem C je v zásadě zdanitelná ve třetí zemi I, je však započtena proti platbě úroků 2, provedené hybridním subjektem B, na základě daňového režimu pro skupiny.

Na platbu úroků 2 rovněž uplatní odpočet podnik A ve třetí zemi II.

Tedy: dvojí odpočet platby úroků 2.

Hybridní nesoulad mezi třetí zemí I a třetí zemí II je dovezen podnikem D prostřednictvím půjčky související s platbou úroků 1.

Členský stát by měl odepřít odpočet úroků v rozsahu dvojího odpočtu.



Dovážený nesoulad může rovněž spočívat v dovozu odpočtu bez zahrnutí:

Příklad 7

A, B a C jsou přidružené podniky.

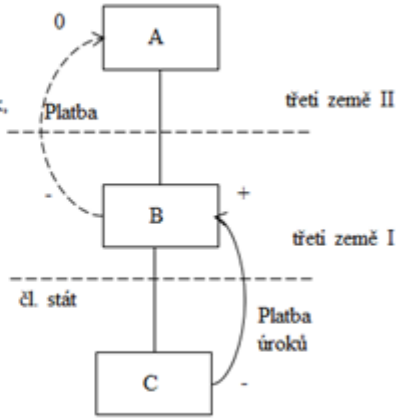
Na platbu úroků podnikem C podniku B je uplatněn odpočet v členském státě.

Podnik B zahrne platbu úroků do příjmů, avšak tento příjem z úroků započte proti platbě podniku A na základě půjčky s podílem na zisku.

Platba na základě půjčky s podílem na zisku je ve třetí zemi I odečtena jakožto úrok, avšak pro podnik A vyňata jakožto dividenda. Tedy: odpočet bez zahrnutí.

Hybridní nesoulad mezi třetí zemí I a třetí zemí II je dovezen do členského státu prostřednictvím platby úroků podnikem C.

Členský stát by měl odepřít odpočet úroků v rozsahu odpočtu bez zahrnutí.



- Nesoulady z dvojí rezidence

Nesoulad z dvojí rezidence může vést k dvojímu odpočtu, pokud se platba provedená poplatníkem s dvojí rezidencí odečítá podle právních předpisů obou jurisdikcí, v nichž je poplatník rezidentem. Proto se v článku 9a navrhuje, aby v případě nesouladu z dvojí rezidence mezi členským státem a třetí zemí členský stát odepřel odpočet platby, ale jen v rozsahu, v němž je tato platba započtena proti částce, která se podle právních předpisů druhé jurisdikce nepovažuje za příjem (tzn. proti příjmu, který není „dvakrát zahrnutým příjmem“).

Příklad 8

A, B a C jsou přidružené podniky.

Podnik B má dvojí rezidenci ve státě I a ve státě II.

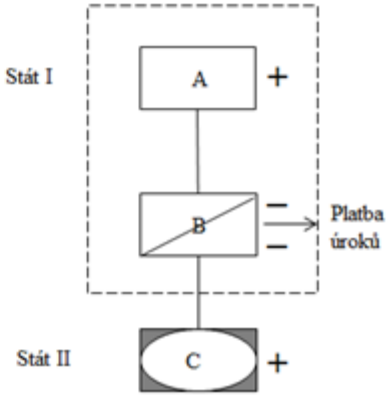
Na platbu úroků podnikem B je uplatněn odpočet a platba je započtena ve státě I proti příjmu podniku A na základě daňového režimu pro skupiny.

Subjekt C je reverzní hybridní subjekt ve státě II.

Platba úroků podnikem B je započtena proti příjmu subjektu C ve státě II.

Tedy, dvojí odpočet platby úroků podnikem B.

Je-li stát I nebo stát II členským státem, tento členský stát by měl odepřít odpočet v rozsahu nesouladu.



2016/0339 (CNS)

Návrh

SMĚRNICE RADY,

kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi

RADA EVROPSKÉ UNIE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na článek 115 této smlouvy,

s ohledem na návrh Evropské komise,

po postoupení návrhu legislativního aktu vnitrostátním parlamentům,

s ohledem na stanovisko Evropského parlamentu[3],

s ohledem na stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru[4],

v souladu se zvláštním legislativním postupem,

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Je nezbytné obnovit důvěru ve spravedlnost daňových systémů a umožnit vládám účinně vykonávat svou daňovou suverenitu. Proto Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) vydala v rámci iniciativy proti erozi základu daně a přesouvání zisku (BEPS) doporučení pro konkrétní opatření.

(2) Závěrečné zprávy OECD týkající se 15 akčních oblastí proti BEPS byly zveřejněny dne 5. října 2015. Rada tento výsledek přivítala ve svých závěrech ze dne 8. prosince 2015. Rada v závěrech zdůraznila, že je třeba nalézat společná, zároveň však flexibilní řešení, která budou na úrovni Unie v souladu se závěry OECD v oblasti BEPS.

(3) V reakci na potřebu spravedlivějšího zdanění, a zejména na základě závěrů OECD týkajících se BEPS, předložila Komise dne 28. ledna 2016 balíček předpisů proti vyhýbání se daňovým povinnostem. V rámci tohoto balíčku byla přijata směrnice Rady (EU) 2016/1164[5] týkající se pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

(4) Směrnice (EU) 2016/1164 zavádí rámec pro řešení případů uspořádání vedoucích k hybridnímu nesouladu.

(5) Je nezbytné stanovit pravidla, která hybridní nesoulady komplexním způsobem neutralizují. Jelikož se směrnice (EU) 2016/1164 zabývá pouze uspořádáními vedoucími k hybridnímu nesouladu mezi systémy daně z příjmu právnických osob členských států, vydala Rada ECOFIN dne 20. června 2016 prohlášení, v němž žádá Komisi, aby do října 2016 předložila návrh týkající se hybridních nesouladů zahrnujících třetí země s cílem stanovit pravidla, která budou v souladu s pravidly

[3] Úř. věst. C, , s. .

[4] Úř. věst. C, , s. .

[5] Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. L 193, 19.7.2016, s. 1).

doporučenými ve zprávě OECD týkající se BEPS v akční oblasti č. 2 a která budou neméně účinná, a to s cílem dosáhnout dohody do konce roku 2016.

(6) Vzhledem k tomu, [mimo jiné je to zmíněno ve 13. bodě odůvodnění směrnice (EU) 2016/1164,] že je zcela zásadní dále se zabývat i jinými hybridními nesoulady, jako jsou hybridní nesoulady spojené se stálými provozovnami, je nezbytné, aby tyto nesoulady také řešila uvedená směrnice.

(7) V zájmu stanovení komplexního rámce, který bude v souladu se zprávou OECD v oblasti BEPS o uspořádáních vedoucích k hybridnímu nesouladu, je zásadní, aby směrnice (EU) 2016/1164 rovněž obsahovala pravidla pro hybridní převody, dovážené nesoulady a nesoulady z dvojí rezidence, aby daňoví poplatníci nemohli zneužívat zbývající mezery v předpisech.

(8) Jelikož směrnice (EU) 2016/1164 obsahuje pravidla týkající se hybridních nesouladů mezi členskými státy, je vhodné do ní zahrnout pravidla pro hybridní nesoulady s třetími zeměmi. Tato pravidla by se pak měla vztahovat na všechny daňové poplatníky podléhající dani z příjmů právnických osob v členském státě, včetně stálých provozoven subjektů, které jsou rezidenty ve třetích zemích. Je nezbytné zachytit všechna uspořádání vedoucí k hybridnímu nesouladu, u nichž alespoň jedna ze stran je poplatníkem daně z příjmu právnických osob v některém členském státě.

(9) Pravidla pro hybridní nesoulady by měla řešit situace nesouladu vyplývající z rozdílných daňových pravidel dvou (či více) jurisdikcí. Pravidla by však neměla ovlivnit obecné rysy daňového systému příslušné jurisdikce.

(10) Pro zajištění proporcionality je nutné řešit pouze případy, kdy využití hybridních nesouladů vyvolává značné riziko vyhýbání se daňovým povinnostem. Je proto vhodné zabývat se uspořádáními vedoucími k hybridnímu nesouladu mezi daňovým poplatníkem a jeho přidruženými podniky a hybridními nesoulady v důsledku strukturovaných uspořádání, jichž je daňový poplatník součástí.

(11) Aby měla definice „přidruženého podniku“ pro účely pravidel pro hybridní nesoulady dostatečný záběr, měla by zahrnovat také subjekt, který je pro účetní účely součástí téže konsolidované skupiny, podnik, ve kterém má daňový poplatník významný vliv na řízení, a naopak i podnik, který má významný vliv na řízení daňového poplatníka.

(12) Nesoulady, které souvisejí zejména s hybridností subjektů, by měly být řešeny pouze tehdy, kdy jeden z přidružených podniků má – přinejmenším – účinnou kontrolu nad ostatními přidruženými podniky. Proto by v těchto případech mělo být požadováno, aby účast daňového poplatníka nebo jiného přidruženého podniku v přidruženém podniku či účast přidruženého podniku v daňovém poplatníkovi ve formě hlasovacích práv, vlastnictví kapitálu nebo nároku na vytvořený zisk činila 50 procent nebo více.

(13) Je nutné řešit situace nesouladu způsobené rozdíly v právní kvalifikaci subjektu nebo finančního nástroje. Rovněž je třeba vyjasnit, že právní kvalifikace se týká kvalifikace subjektu nebo finančního nástroje pro účely daňového práva. Měla by také zahrnovat kvalifikaci subjektu podle předpisů pro volbu klasifikace subjektu známých rovněž jako pravidla „check-the-box“ (subjekt na formuláři označí jím zvolenou klasifikaci).

(14) Jurisdikce uplatňují různá daňová účetní období a mají různá pravidla uznávání toho, kdy byly získány nebo vznikly položky příjmů nebo výdajů. Je proto nezbytné vyjasnit, že tyto časové rozdíly samy o sobě nelze považovat za příčinu nesouladů daňových výsledků. Je však zároveň nutné stanovit, že pokud platba není uznána ve stejném nebo překrývajícím se zdaňovacím období, v jakém je uznána v členském

státě daňového poplatníka, což v zásadě vede k odpočtu bez zahrnutí, měl by daňový poplatník zajistit, aby byla v druhé jurisdikci uznána v přiměřené lhůtě.

(15) Jelikož nesoulady z hybridních subjektů zahrnující třetí země mohou vést k dvojímu odpočtu či odpočtu bez zahrnutí, je nutné stanovit pravidla, podle kterých dotčený členský stát podle daného případu buď odepře odpočet platby, výdajů nebo ztrát, nebo uloží poplatníkovi povinnost zahrnout platbu do svých zdanitelných příjmů.

(16) Obdobně protože i nesoulady z hybridních finančních nástrojů zahrnující třetí země mohou vést k odpočtu bez zahrnutí, je nutné stanovit pravidla, podle kterých dotčený členský stát v závislosti na státu plátce buď odepře odpočet platby, nebo uloží poplatníkovi povinnost zahrnout platbu do svých zdanitelných příjmů.

(17) Hybridní převody mohou vést k odlišnému daňovému zacházení v případě, kdy v důsledku převodu finančního nástroje v rámci strukturovaného uspořádání se s podkladovým výnosem z tohoto nástroje zachází tak, jako by ho získaly současně více než jedna strana daného uspořádání. Podkladový výnos je příjem související s převedeným nástrojem a z něj plynoucí. Toto odlišné daňové zacházení může vést k odpočtu bez zahrnutí nebo k daňové úlevě ve dvou různých jurisdikcích ve vztahu k téže dani vybrané srážkou u zdroje. Takovéto nesoulady by proto měly být odstraněny. V případě odpočtu bez zahrnutí by se měla použít stejná pravidla jako pro neutralizaci nesouladu z hybridního finančního nástroje nebo z hybridního subjektu vedoucího k odpočtu bez zahrnutí. V případě dvojí daňové úlevy by dotčený členský stát měl omezit prospěch z této úlevy poměrně k čistému zdanitelnému příjmu souvisejícímu s podkladovým výnosem.

(18) K nesouladům z hybridních stálých provozoven dochází tam, kde jedna jurisdikce považuje podnikatelskou činnost v jurisdikci za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny, zatímco druhá jurisdikce tuto činnost za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny nepovažuje. Tyto nesoulady mohou vést k nezdanění bez zahrnutí, dvojímu odpočtu nebo odpočtu bez zahrnutí, a proto by měly být odstraněny. V případě nezdanění bez zahrnutí by měl členský stát, v němž je poplatník rezidentem, příjem, který je připisován hybridní stálé provozovně, zahrnout do základu daně. V případě dvojího odpočtu nebo odpočtu bez zahrnutí by se měla použít stejná pravidla jako pro neutralizaci nesouladu z hybridního subjektu vedoucího k dvojímu odpočtu, respektive odpočtu bez zahrnutí.

(19) Dovážené nesoulady přesouvají účinek hybridního nesouladu mezi stranami ve třetích zemích do jurisdikce členského státu prostřednictvím nehybridního nástroje, čímž narušují účinnost pravidel, která hybridní nesoulady neutralizují. Odčitatelná platba v členském státě může sloužit k financování výdajů v rámci strukturovaného uspořádání zahrnujícího hybridní nesoulad mezi třetími zeměmi. Aby se těmto dováženým nesouladům zabránilo, je zapotřebí zavést pravidla, která neumožní odpočet platby, pokud je odpovídající příjem z této platby přímo nebo nepřímo kompenzován odpočtem, který vyplývá z uspořádání vedoucího k hybridnímu nesouladu a v jeho důsledku k dvojímu odpočtu nebo odpočtu bez zahrnutí mezi třetími zeměmi.

(20) Nesoulad z dvojí rezidence může vést k dvojímu odpočtu, pokud se platba provedená daňovým poplatníkem s dvojí rezidencí odečítá podle právních předpisů obou jurisdikcí, v nichž je poplatník rezidentem. V případě nesouladu z dvojí rezidence mezi členským státem a třetí zemí by měl členský stát odepřít odpočet platby v rozsahu, v němž je tato platba započtena proti částce, která se podle právních předpisů druhé jurisdikce nepovažuje za příjem.

(21) Cílem této směrnice je zvýšit odolnost vnitřního trhu jako celku proti uspořádáním vedoucím k hybridnímu nesouladu. Tohoto cíle nemohou členské státy jednající samostatně uspokojivě dosáhnout, jelikož vnitrostátní systémy daní z příjmů právnických osob jsou různorodé a nezávislá opatření členských států by pouze opakovala stávající roztříštění vnitřního trhu v oblasti přímých daní. Neefektivita a deformace vznikající v interakci odlišných vnitrostátních opatření by tak nadále přetrvávaly. Mělo by to za následek nedostatek koordinace. Uvedeného cíle může být vzhledem k přeshraniční povaze uspořádání vedoucích k hybridnímu nesouladu a potřebě přijmout řešení, která budou fungovat pro vnitřní trh jako celek, lépe dosaženo na úrovni Unie. Unie proto může přijmout opatření v souladu se zásadou subsidiarity, jak to stanoví článek 5 Smlouvy o Evropské unii. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v uvedeném článku nepřekračuje tato směrnice rámec toho, co je pro dosažení uvedeného cíle nezbytné. Stanovením požadované úrovně ochrany vnitřního trhu tato směrnice usiluje pouze o dosažení základního stupně koordinace v rámci Unie, který je nezbytný k naplnění jejích cílů.

(22) Směrnice (EU) 2016/1164 by proto měla být odpovídajícím způsobem změněna.

(23) Komise by měla čtyři roky po vstupu této směrnice v platnost zhodnotit její provádění a podat o něm Radě zprávu. Členské státy by měly Komisi poskytnout veškeré informace, které jsou pro toto hodnocení nezbytné,

PŘIJALA TUTO SMĚRNICI:

Článek 1

Směrnice (EU) 2016/1164 se mění takto:

1) Článek 2 se mění takto:

a) v bodě 4 se třetí pododstavec nahrazuje tímto:

„Pro účely článku 9 se přidruženým podnikem rozumí rovněž subjekt, který je součástí téže konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví jako daňový poplatník, podnik, ve kterém má daňový poplatník významný vliv na řízení, nebo podnik, který má významný vliv na řízení daňového poplatníka. Pokud se nesoulad týká hybridního subjektu, je definice přidruženého podniku upravena tak, že se požadavek 25 procent nahrazuje požadavkem 50 procent;“;

b) bod 9 se nahrazuje tímto:

„9) „hybridním nesouladem“ situace mezi daňovým poplatníkem a přidruženým podnikem nebo strukturované uspořádání mezi stranami v různých daňových jurisdikcích, kdy rozdíly v právní kvalifikaci určitého finančního nástroje nebo subjektu nebo v zacházení s komerční přítomností ve formě stálé provozovny vedou k některému z těchto výsledků:

a) k odpočtu téže platby, výdajů nebo ztrát od základu daně jak v jurisdikci, v níž má daná platba svůj zdroj, v níž jsou vynaloženy výdaje nebo v níž vznikly ztráty, tak i ve druhé jurisdikci („dvojí odpočet“);

b) k odpočtu platby od základu daně v jurisdikci, v níž má daná platba svůj zdroj, bez odpovídajícího zahrnutí téže platby pro daňové účely v druhé jurisdikci („odpočet bez zahrnutí“);

c) k nezdanění příjmů, které mají svůj zdroj v určité jurisdikci, bez odpovídajícího zahrnutí týchž příjmů pro daňové účely v druhé jurisdikci

(„nezdanění bez zahrnutí“) v případě rozdílného zacházení s komerční přítomností ve formě stálé provozovny.

K hybridnímu nesouladu dochází pouze v tom rozsahu, v jakém tatáž odečtená platba, vynaložené výdaje nebo vzniklé ztráty ve dvou jurisdikcích převyšují částku příjmů, které jsou zahrnuty do základu daně v obou jurisdikcích a které lze přiřadit témuž zdroji.

Hybridní nesoulad zahrnuje taktéž převod finančního nástroje v rámci strukturovaného uspořádání, jehož je daňový poplatník součástí, kdy se s podkladovým výnosem z převedeného finančního nástroje zachází pro daňové účely tak, jako by ho získaly současně více než jedna strana daného uspořádání, přičemž tyto strany jsou pro daňové účely rezidenty v různých jurisdikcích, a dochází k některému z těchto výsledků:

a) k odpočtu platby spojené s podkladovým výnosem bez odpovídajícího zahrnutí této platby pro daňové účely, ledaže by podkladový výnos byl zahrnut do zdanitelných příjmů jedné ze zúčastněných stran;

b) k úlevě za srážkovou daň z platby vyplývající z převedeného finančního nástroje ve prospěch více než jedné ze zúčastněných stran.“;

c) doplňují se nové body 10 a 11, které znějí:

„10) „konsolidovanou skupinou pro účely účetního výkaznictví“ skupina zahrnující všechny subjekty, které jsou plně zahrnuty do konsolidované účetní závěrky vypracované v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví nebo vnitrostátním systémem účetního výkaznictví členského státu;

11) „strukturovaným uspořádáním“ uspořádání spojené s hybridním nesouladem, kde je nesoulad cenově zakomponován do podmínek tohoto uspořádání, nebo uspořádání, jehož účelem je vyvolat hybridní nesoulad, pokud nelze rozumně očekávat, že daňový poplatník nebo přidružený podnik o hybridním nesouladu nevěděl a nepodílel se na hodnotě daňové výhody z hybridního nesouladu vyplývající.“;

2) Článek 4 se mění takto:

a) v odstavci 5 se písm. a) bod ii) nahrazuje tímto:

„ii) „veškerá aktiva a závazky se oceňují za použití stejné metody jako v konsolidované účetní závěrce vypracované v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví nebo vnitrostátním systémem účetního výkaznictví členského státu;“;

b) odstavec 8 se nahrazuje tímto:

„8. Pro účely odstavců 1 až 7 může být daňovému poplatníku uděleno právo použít konsolidovanou účetní závěrku vypracovanou podle jiných účetních standardů než mezinárodní standardy účetního výkaznictví nebo vnitrostátní systém účetního výkaznictví členského státu.“;

3) Článek 9 se nahrazuje tímto:

„Článek 9
Hybridní nesoulady

1. V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad mezi členskými státy vede k dvojímu odpočtu téže platby, výdajů nebo ztrát, proběhne odpočet pouze v členském státě, ve kterém má tato platba svůj zdroj, byly vynaloženy výdaje nebo vznikly ztráty.

   V rozsahu, ve kterém hybridní nesoulad zahrnující třetí zemi vede k dvojímu odpočtu téže platby, výdajů nebo ztrát, odepře dotčený členský stát odpočet této platby, výdajů nebo ztrát, pokud tak již neučinila třetí země.

2. V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad mezi dvěma členskými státy vede k odpočtu bez zahrnutí, odepře členský stát plátce odpočet této platby.

   V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad zahrnující třetí zemi vede k odpočtu bez zahrnutí:

   i) pokud má platba svůj zdroj v členském státě, tento členský stát odpočet odepře, nebo

   ii) pokud má platba svůj zdroj ve třetí zemi, uloží dotčený členský stát daňovému poplatníkovi, aby tuto platbu zahrnul do základu daně, pokud již daná třetí země odpočet neodepřela nebo neuložila povinnost platbu zahrnout.

3. V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad mezi členskými státy spojený se stálou provozovnou vede k nezdanění bez zahrnutí, uloží členský stát, v němž je daňový poplatník rezidentem pro daňové účely, daňovému poplatníku, aby do základu daně zahrnul příjem přičítaný stálé provozovně.

   V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad spojený se stálou provozovnou nacházející se ve třetí zemi vede k nezdanění bez zahrnutí, uloží dotčený členský stát daňovému poplatníku, aby do základu daně zahrnul příjem přičítaný stálé provozovně ve třetí zemi.

4. V rozsahu, v jakém je platba poukázaná daňovým poplatníkem přidruženému podniku ve třetí zemi započtena přímo či nepřímo proti platbě, výdajům nebo ztrátám, které jsou v důsledku hybridního nesouladu odčitatelné ve dvou různých jurisdikcích mimo Unii, odepře členský stát daňového poplatníka odpočet platby poukázané daňovým poplatníkem přidruženému podniku ve třetí zemi od základu daně, ledaže jedna ze zúčastněných třetích zemí již odepřela odpočet platby, výdajů nebo ztrát, které by byly odčitatelné ve dvou různých jurisdikcích.

5. V rozsahu, v jakém je odpovídající zahrnutí odčitatelné platby poukázané daňovým poplatníkem přidruženému podniku ve třetí zemi započteno přímo či nepřímo proti platbě, která v důsledku hybridního nesouladu není příjemcem platby zahrnuta do jeho základu daně, členský stát daňového poplatníka odepře odpočet platby poukázané daňovým poplatníkem přidruženému podniku ve třetí zemi od základu daně, ledaže jedna ze zúčastněných třetích zemí již odepřela odpočet nezahrnuté platby.

6. V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad vede k úlevě za srážkovou daň z platby vyplývající z převedeného finančního nástroje ve prospěch více než jedné ze zúčastněných stran, omezí členský stát daňového poplatníka prospěch z této úlevy poměrně k čistému zdanitelnému příjmu souvisejícímu s danou platbou.

7. Pro účely odstavců 1 až 6 se „plátcem“ rozumí subjekt nebo stálá provozovna, kde má platba svůj zdroj, byly vynaloženy výdaje nebo vznikly ztráty.“;

4) V kapitole II se doplňuje nový článek 9a, který zní:

„Článek 9a
Nesoulady z daňové rezidence

V rozsahu, v jakém jsou platba, výdaje nebo ztráty daňového poplatníka, který je pro daňové účely rezidentem v členském státě i třetí zemi, v souladu s právními předpisy uvedeného členského státu a třetí země v obou jurisdikcích odčitatelné od základu daně a tato platba, výdaje nebo ztráty mohou být v členském státě daňového poplatníka započteny proti zdanitelnému příjmu, který není ve třetí zemi zahrnut do základu daně, odepře členský stát daňového poplatníka odpočet této platby, výdajů nebo ztrát, ledaže tak již učinila třetí země.“.

Článek 2

1. Členské státy přijmou a zveřejní právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 31. prosince 2018. Neprodleně sdělí Komisi jejich znění.

   Použijí tyto předpisy ode dne 1. ledna 2019.

   Tyto předpisy přijaté členskými státy musí obsahovat odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. Způsob odkazu si stanoví členské státy.

2. Členské státy sdělí Komisi znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice.

Článek 3

Tato směrnice vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Článek 4

Tato směrnice je určena členským státům.

V Štrasburku dne

Za Radu
předseda/předsedkyně