ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Στρασβούργο, 25.10.2016
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 όσον αφορά τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες

{SWD(2016) 345 final}

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

1. ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

- **Αιτιολόγηση και στόχοι της πρότασης**

Οι ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων εκμεταλλεύονται τις διαφορές στη φορολογική μεταχείριση μιας οντότητας ή ενός μέσου βάσει των νομοθεσιών δύο ή περισσότερων φορολογικών δικαιοδοσιών με σκοπό την επίτευξη διπλής μη φορολόγησης. Αυτοί οι τύποι ρυθμίσεων είναι ευρέως διαδεδομένοι και έχουν ως συνέπεια τη σημαντική διάβρωση των φορολογικών βάσεων των φορολογούμενων εταιρειών στην ΕΕ. Για τον λόγο αυτό, είναι αναγκαίο να θεσπιστούν κανόνες κατά αυτής της μορφής διάβρωσης της φορολογικής βάσης.

Οι κανόνες σχετικά με την ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που περιλαμβάνονται στην οδηγία του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς[1] (εφεξής η οδηγία κατά της φοροαποφυγής) αφορούν τις πλέον διαδεδομένες μορφές ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, αλλά μόνο στο εσωτερικό της ΕΕ. Το άρθρο 9 της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής αφορά ειδικά τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που οφείλονται στις διαφορές ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό μιας οντότητας ή ενός χρηματοπιστωτικού μέσου μεταξύ φορολογουμένου σε ένα κράτος μέλος και συνδεδεμένης επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος ή σε δομημένη ρύθμιση μεταξύ μερών σε κράτη μέλη.

Ωστόσο, οι φορολογούμενοι στην ΕΕ που συμμετέχουν σε διασυνοριακές δομές στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες επωφελούνται επίσης από τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων προκειμένου να μειώσουν τη συνολική τους φορολογική οφειλή στην ΕΕ. Ως εκ τούτου, είναι ευρέως αποδεκτό ότι θα πρέπει να αντιμετωπιστούν επίσης οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες.

Επιπλέον, υπάρχουν και άλλα είδη ασυμφωνιών, όπως οι ασυμφωνίες ως προς τη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων, οι υβριδικές μεταβιβάσεις, οι επονομαζόμενες εισαγόμενες ασυμφωνίες και οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση διπλής έδρας, οι οποίες δεν καλύπτονται από το άρθρο 9 της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής.

Στο πλαίσιο της τελικής συμβιβαστικής πρότασης οδηγίας κατά της φοροαποφυγής που συμφωνήθηκε στις 20 Ιουνίου 2016, το Συμβούλιο ECOFIN εξέδωσε δήλωση σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Στη δήλωση αυτή, το Συμβούλιο ECOFIN ζητεί από την Επιτροπή «να υποβάλει πρόταση έως τον Οκτώβριο του 2016 για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες προκειμένου να θεσπιστούν κανόνες οι οποίοι να συνάδουν και να είναι εξίσου αποτελεσματικοί με τους κανόνες που συνιστά η έκθεση του ΟΟΣΑ σχετικά με τη δράση 2 του σχεδίου BEPS, με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας έως το τέλος του 2016».

Η παρούσα οδηγία θεσπίζει κανόνες κατά των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες. Επιπλέον, η παρούσα οδηγία καλύπτει τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων, τόσο στην ενδοενωσιακή τους διάσταση όσο και σε σχέση με τρίτες χώρες, τις υβριδικές μεταβιβάσεις, τις εισαγόμενες ασυμφωνίες και τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση διπλής έδρας.

[1] Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, ΕΕ L 193/1.

- **Συνοχή με ισχύουσες διατάξεις στον τομέα πολιτικής**

Η παρούσα οδηγία βασίζεται στις συστάσεις της έκθεσης του ΟΟΣΑ σχετικά με την επιμέρους δράση 2 «Εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων» του σχεδίου κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS). Τα περισσότερα κράτη μέλη έχουν δεσμευτεί να εφαρμόσουν τις εν λόγω συστάσεις. Η έκθεση του ΟΟΣΑ για την BEPS προβλέπει τη θέσπιση συνολικού πλαισίου για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και καλύπτει τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών οντοτήτων, τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών χρηματοπιστωτικών μέσων, τις υβριδικές μεταβιβάσεις, τις εισαγόμενες ασυμφωνίες και τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση διπλής έδρας. Επιπροσθέτως, ο ΟΟΣΑ εξέδωσε σχέδιο δημόσιας συζήτησης σχετικά με τις δομές των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υποκαταστημάτων («Public Discussion Draft on Branch Mismatch Structures»), το οποίο δημοσιεύθηκε στις 22 Αυγούστου 2016 και καλύπτει τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων. Κατά τη μεταφορά των συστάσεων του ΟΟΣΑ σε επίπεδο ΕΕ με συνεκτικό και συντονισμένο τρόπο θα πρέπει να αποφευχθεί η δημιουργία πιθανών στρεβλώσεων, φορολογικών φραγμών για τις επιχειρήσεις, νέων κενών ή ασυμφωνιών στην εσωτερική αγορά.

Η παρούσα οδηγία εντάσσεται σε μια δέσμη μέτρων η οποία περιλαμβάνει επίσης την εκ νέου δρομολόγηση της πρότασης για την κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας των εταιρειών (ΚΕΒΦΕ) και την πρόταση για την κοινή βάση φορολογίας των εταιρειών (ΚΒΦΕ). Οι κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που περιέχονται στις προτάσεις για την ΚΕΒΦΕ και την ΚΒΦΕ συνάδουν με τους κανόνες που περιέχονται στην παρούσα οδηγία.

Στην Ομάδα Εργασίας για τον Κώδικα Δεοντολογίας όσον αφορά τη Φορολογία των Επιχειρήσεων έχει συμφωνηθεί η παροχή κατευθύνσεων για την αντιμετώπιση των διαφόρων ειδών ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Ωστόσο, δεδομένου ότι οι κατευθύνσεις δεν μπορούν να είναι νομικά δεσμευτικές για τα κράτη μέλη, εξακολουθεί να είναι αναγκαία η θέσπιση δεσμευτικών κανόνων ώστε να διασφαλίζεται ότι τα κράτη μέλη αντιμετωπίζουν αποτελεσματικά τις εν λόγω ασυμφωνίες.

Η παρούσα οδηγία συνιστά τροποποίηση της οδηγίας κατά της φοροαποφυγής. Καθορίζει νομικά δεσμευτικούς κανόνες ώστε τα κράτη μέλη να είναι σε θέση να αντιμετωπίζουν με αποτελεσματικό τρόπο τις ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που δεν καλύπτονται από την οδηγία κατά της φοροαποφυγής.

Στο κείμενο ορίζονται κανόνες βασισμένοι σε αρχές, ενώ οι λεπτομέρειες της εφαρμογής τους επαφίενται στα κράτη μέλη, δεδομένου ότι αυτά βρίσκονται σε καλύτερη θέση για να διαμορφώσουν τα συγκεκριμένα στοιχεία των κανόνων κατά τρόπο που να ταιριάζει καλύτερα στα οικεία συστήματα φορολόγησης των εταιρειών. Η παρούσα οδηγία έχει το ίδιο προσωπικό πεδίο εφαρμογής με την οδηγία κατά της φοροαποφυγής και αποσκοπεί, συνεπώς, να καλύπτει όλους τους φορολογουμένους που υπόκεινται σε φόρο επί των εταιρειών σε ένα κράτος μέλος.

2. ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ, ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑ

- **Νομική βάση**

Η νομοθεσία σχετικά με τους άμεσους φόρους εμπίπτει στο άρθρο 115 της Συνθήκης για τη λειτουργία της ΕΕ (ΣΛΕΕ). Η διάταξη αυτή ορίζει ότι τα νομικά μέτρα προσέγγισης δυνάμει του εν λόγω άρθρου περιβάλλονται τον νομικό τύπο της οδηγίας.

- **Επικουρικότητα (σε περίπτωση μη αποκλειστικής αρμοδιότητας)**

Η παρούσα πρόταση συνάδει με την αρχή της επικουρικότητας. Η φύση του αντικειμένου απαιτεί μια κοινή πρωτοβουλία σε ολόκληρη την εσωτερική αγορά.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι βασικός στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να βελτιωθεί η ανθεκτικότητα της εσωτερικής αγοράς έναντι των κινδύνων φοροαποφυγής που οφείλονται σε μεθοδεύσεις ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, είναι σαφές ότι ο στόχος αυτός δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από τα κράτη μέλη όταν ενεργούν μεμονωμένα, χωρίς συντονισμό. Ασυμφωνία στη φορολόγηση προκύπτει από την αλληλεπίδραση μεταξύ τουλάχιστον δύο φορολογικών συστημάτων, γεγονός που σημαίνει ότι στην εν λόγω ασυμφωνία ενυπάρχει εγγενής διασυνοριακή διάσταση. Δεδομένου ότι τα εθνικά συστήματα φορολογίας των εταιρειών διαφέρουν μεταξύ τους, η ανεξάρτητη ανάληψη δράσης από τα κράτη μέλη απλώς θα αναπαραγάγει τον υφιστάμενο κατακερματισμό της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας και θα επιτρέψει να συνεχιστούν οι ασυμφωνίες. Η αντιμετώπιση των επιπτώσεων των ασυμφωνιών είναι δυνατή μόνο μέσω της λήψης διορθωτικών μέτρων σε επίπεδο Ένωσης. Επιπροσθέτως, λόγω του γεγονότος ότι οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στρεβλώνουν τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η εφαρμογή κοινών αρχών για την επίλυση του προβλήματος αυτού θα μπορούσε να ενισχύσει τη συνοχή της εσωτερικής αγοράς.

Επιπλέον, η θέσπιση συνολικού πλαισίου κανόνων κατά των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων σε επίπεδο ΕΕ θα μπορούσε να προσδώσει προστιθέμενη αξία σε σύγκριση με τα αποτελέσματα που δύναται να αποφέρει μια πληθώρα εθνικών κανόνων. Η ανάληψη πρωτοβουλίας σε επίπεδο ΕΕ ελαχιστοποιεί τον κίνδυνο να συνεχίσουν να υφίστανται κενά ή περιπτώσεις διπλής φορολόγησης, τον οποίο κίνδυνο θα μπορούσε να συνεπάγεται η εφαρμογή ενός μωσαϊκού εθνικών κανόνων για την αντιμετώπιση των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

Μια τέτοια προσέγγιση είναι, ως εκ τούτου, σύμφωνη με την αρχή της επικουρικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

- **Αναλογικότητα**

Τα προβλεπόμενα μέτρα δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο επίπεδο προστασίας για την εσωτερική αγορά. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, οι προτεινόμενοι κανόνες δεν υπερβαίνουν τα αναγκαία όρια για την επίτευξη του στόχου τους. Ως εκ τούτου, η οδηγία δεν προβλέπει πλήρη εναρμόνιση, αλλά μόνο το απαιτούμενο επίπεδο προστασίας για τη διασφάλιση των συστημάτων φορολογίας των εταιρειών των κρατών μελών. Οι κανόνες περιορίζονται στην επανόρθωση περιπτώσεων διπλής έκπτωσης, έκπτωσης σε ένα κράτος χωρίς η διαφορά να καταχωρίζεται στη φορολογική βάση του άλλου κράτους ή μη φορολόγηση του εισοδήματος σε ένα κράτος χωρίς το εισόδημα αυτό να καταχωρίζεται στη φορολογική βάση του άλλου κράτους. Έτσι, η οδηγία εξασφαλίζει τον βασικό βαθμό συντονισμού εντός της Ένωσης για τους σκοπούς υλοποίησης των στόχων της. Οι κανόνες δεν παρεμβαίνουν στα εθνικά πλαίσια για τον νομικό χαρακτηρισμό των οντοτήτων ή των

πληρωμών. Η οδηγία αποσκοπεί μόνο στην επίτευξη των αναγκαίων στόχων για τους σκοπούς του μετριασμού των επιζήμιων φορολογικών επιπτώσεων των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στην εσωτερική αγορά. Στο πλαίσιο αυτό, η πρόταση δεν υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων της και, ως εκ τούτου, συμμορφώνεται με την αρχή της αναλογικότητας.

- **Επιλογή του νομικού μέσου**

Η πρόταση αφορά οδηγία, που είναι το μόνο διαθέσιμο μέσο, σύμφωνα με τη νομική βάση του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ.

3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚ ΤΩΝ ΥΣΤΕΡΩΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΕΩΝ, ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ

- **Διαβουλεύσεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη**

Τα περισσότερα κράτη μέλη είναι μέλη του ΟΟΣΑ και έχουν συμμετάσχει σε μακρόχρονες και λεπτομερείς συζητήσεις για τις δράσεις κατά της BEPS, μεταξύ άλλων όσον αφορά την επιμέρους δράση 2 σχετικά με την εξουδετέρωση των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, μεταξύ 2013 και 2015. Ο ΟΟΣΑ οργάνωσε εκτενείς δημόσιες διαβουλεύσεις με τους ενδιαφερομένους σχετικά με καθεμία από τις δράσεις κατά της BEPS.

Τα στοιχεία της παρούσας πρότασης οδηγίας συζητήθηκαν με τις αντιπροσωπείες των κρατών μελών κατά τη διάρκεια της συνεδρίασης της ομάδας εργασίας IV που πραγματοποιήθηκε στις 26 Ιουλίου 2016. Επιπλέον, τα στοιχεία της παρούσας πρότασης οδηγίας παρουσιάστηκαν σε γενικές γραμμές και συζητήθηκαν με αντιπροσώπους των επιχειρήσεων και μη κυβερνητικών οργανώσεων στη συνεδρίαση της πλατφόρμας για τη χρηστή διακυβέρνηση στον φορολογικό τομέα στις 16 Σεπτεμβρίου 2016.

- **Συλλογή και χρήση εμπειρογνωσίας**

Τα στοιχεία της παρούσας οδηγίας στηρίζονται στην έκθεση του ΟΟΣΑ σχετικά με την εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που αποτελεί μέρος του σχεδίου του ΟΟΣΑ / της G20 για την BEPS.

- **Εκτίμηση των επιπτώσεων**

Στο πλαίσιο της δέσμης μέτρων κατά της BEPS, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τον Νοέμβριο του 2015 την έκθεση σχετικά με την επιμέρους δράση 2. Τα μέλη του ΟΟΣΑ/της G20 είναι προσηλωμένα στα αποτελέσματα του σχεδίου κατά της BEPS και στη συνεκτική εφαρμογή του. Πολλά κράτη μέλη, υπό την ιδιότητά τους ως μελών του ΟΟΣΑ, έχουν αναλάβει να μεταφέρουν τα αποτελέσματα του σχεδίου BEPS στο εθνικό τους δίκαιο, και να το πράξουν επειγόντως. Όσον αφορά τα υπόλοιπα αποτελέσματα του σχεδίου BEPS, είναι καίριας σημασίας να επιτευχθεί ταχεία πρόοδος στον συντονισμό της εφαρμογής, σε επίπεδο ΕΕ, των κανόνων σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες. Είναι αναγκαίο να αποφευχθεί η διακινδύνευση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς είτε από μονομερή μέτρα τα οποία θεσπίζουν ορισμένα κράτη μέλη (ανεξάρτητα από το αν είναι μέλη του ΟΟΣΑ ή όχι) ενεργώντας από μόνα τους, είτε από την απουσία δράσης άλλων κρατών μελών.

Προκειμένου να υπάρχει ποιοτική ανάλυση, σε χωριστό έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής (SWD) που συνοδεύει την παρούσα οδηγία παρέχεται επισκόπηση των υφιστάμενων διαπιστώσεων σχετικά με τις ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση

υβριδικών μέσων που βασίζονται σε πρόσφατες μελέτες που έχουν διεξαχθεί από τον ΟΟΣΑ και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στο έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής επισημαίνονται οι συνηθέστεροι εντοπισθέντες μηχανισμοί που συνδέονται με τις ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Πέραν τούτου, στο έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής εξετάζονται οι στόχοι και τα χαρακτηριστικά της παρούσας οδηγίας.

Κατά συνέπεια, δεν πραγματοποιήθηκε εκτίμηση των επιπτώσεων για την παρούσα πρόταση, για τους εξής λόγους: υπάρχει ισχυρή σύνδεση με το έργο του ΟΟΣΑ για την BEPS, το έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής (SWD) παρέχει σημαντική ανάλυση των υφιστάμενων διαπιστώσεων και τα ενδιαφερόμενα μέρη συμμετείχαν σε διαβουλεύσεις σχετικά με τις τεχνικές πτυχές των προτεινόμενων κανόνων σε προηγούμενο στάδιο. Σε αυτό το πλαίσιο, θα πρέπει να επισημανθεί ότι δεν είχε διενεργηθεί εκτίμηση των επιπτώσεων ούτε για την οδηγία κατά της φοροαποφυγής, τροποποίηση της οποίας αποτελεί η παρούσα πρόταση. Επιπλέον, υπάρχει επί του παρόντος επείγον αίτημα εκ μέρους των κρατών μελών, υπό μορφή δήλωσης του Συμβουλίου που συνοδεύει την οδηγία κατά της φοροαποφυγής, για την υποβολή πρότασης οδηγίας σχετικά με το εν λόγω θέμα έως τον Οκτώβριο του 2016.

4. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Η παρούσα πρόταση οδηγίας δεν έχει δημοσιονομικές επιπτώσεις για την ΕΕ.

5. ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- **Αναλυτική επεξήγηση των επιμέρους διατάξεων της πρότασης**

Οι συστάσεις που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ΟΟΣΑ σχετικά με την εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (εφεξής η έκθεση του ΟΟΣΑ) λαμβάνουν τη μορφή κανόνων οι οποίοι εξουδετερώνουν τις επιπτώσεις των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων διασφαλίζοντας τη φορολόγηση μιας πληρωμής τουλάχιστον μία φορά. Οι κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που περιλαμβάνονται στην οδηγία κατά της φοροαποφυγής βασίζονται στην προσέγγιση του ΟΟΣΑ υπό την έννοια ότι εξουδετερώνουν την επίπτωση μιας ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Στην ίδια προσέγγιση βασίζεται και η παρούσα πρόταση. Όπως και η οδηγία κατά της φοροαποφυγής, η παρούσα πρόταση εφαρμόζεται σε όλους τους φορολογουμένους που υπόκεινται σε φόρο επί των εταιρειών σε ένα κράτος μέλος. Ο στόχος είναι να καλύπτονται όλες οι ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων σε περίπτωση που τουλάχιστον ένα από τα εμπλεκόμενα μέρη είναι φορολογούμενη εταιρεία σε κράτος μέλος.

Σκοπός της παρούσας οδηγίας δεν είναι να επηρεάσει τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος μιας περιοχής δικαιοδοσίας, αλλά μόνο τις ασυμφωνίες που οφείλονται σε αλληλοσυγκρουόμενους φορολογικούς κανόνες μεταξύ δύο ή περισσότερων περιοχών δικαιοδοσίας. Ως εκ τούτου, η παρούσα οδηγία δεν καλύπτει περιπτώσεις στις οποίες έχει καταβληθεί ελάχιστος ή μηδενικός φόρος λόγω χαμηλού φορολογικού συντελεστή ή λόγω του φορολογικού συστήματος μιας περιοχής δικαιοδοσίας.

Οι κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση ασυμφωνίας μεταξύ φορολογουμένου και συνδεδεμένης επιχείρησης ή σε περίπτωση δομημένης ρύθμισης μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών. Ο ορισμός της συνδεδεμένης επιχείρησης για τους σκοπούς των κανόνων σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων βασίζεται στον ορισμό του επονομαζόμενου «ελέγχοντος ομίλου» για τον οποίο ισχύουν οι συστάσεις της έκθεσης του ΟΟΣΑ.

Για λόγους ασφάλειας δικαίου, θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η παρούσα οδηγία αφορά εκπτώσεις από τη φορολογητέα βάση ή καταχωρίσεις στη φορολογητέα βάση μιας επιχείρησης.

- Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικής οντότητας

Ο όρος «οντότητα» αφορά κάθε μορφή νομικής οργάνωσης στο πλαίσιο της οποίας μπορεί να ασκηθεί εμπορική δραστηριότητα. Μια οντότητα μπορεί να είναι διαφανής ή μη διαφανής για φορολογικούς σκοπούς. Εάν μια οντότητα είναι διαφανής για φορολογικούς σκοπούς, για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμπραξης, η οντότητα αυτή καθαυτή δεν υπόκειται σε φόρο, αλλά το αναλογούν μερίδιο των στοιχείων εσόδων, κερδών και δαπανών που προκύπτουν από τη σύμπραξη κατανέμεται στους εταίρους υπό μορφή φορολογητέου εισοδήματος. Από την άλλη πλευρά, μια μη διαφανής οντότητα, για παράδειγμα μια εταιρεία, υπόκειται σε φόρο επί του εισοδήματός της. Η μόνιμη εγκατάσταση μπορεί να αποτελεί μέρος μιας οντότητας, αλλά δεν λογίζεται η ίδια ως χωριστή οντότητα.

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών οντοτήτων προκύπτει όταν μια οντότητα αντιμετωπίζεται ως διαφανής για φορολογικούς σκοπούς από μία δικαιοδοσία και ως μη διαφανής από μια άλλη δικαιοδοσία. Η αντιμετώπιση αυτή ενδέχεται να οδηγεί σε διπλή έκπτωση για την ίδια πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες ή σε έκπτωση πληρωμής χωρίς αντίστοιχη καταχώριση της εν λόγω πληρωμής.

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών οντοτήτων που οδηγεί σε διπλή έκπτωση

Διπλή έκπτωση σημαίνει ότι η ίδια πληρωμή εκπίπτει από τη φορολογητέα βάση σε περισσότερες από μία περιοχές δικαιοδοσίας. Εάν μια οντότητα αντιμετωπίζεται ως μη διαφανής για φορολογικούς σκοπούς στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία είχε συσταθεί ή είχε δημιουργηθεί αρχικά, η πληρωμή, οι δαπάνες ή οι ζημίες της εν λόγω οντότητας μπορούν να εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση της οντότητας. Εάν η ίδια οντότητα αντιμετωπίζεται ως διαφανής στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται ο κάτοχος των συμμετοχικών δικαιωμάτων στην οντότητα αυτή, οι εν λόγω πληρωμές, οι δαπάνες ή οι ζημίες μπορούν να εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση του κατόχου των συμμετοχικών δικαιωμάτων και στη συγκεκριμένη περιοχή δικαιοδοσίας, γεγονός που συνεπάγεται διπλή έκπτωση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο α).

Ωστόσο, το εισόδημα της υβριδικής οντότητας ενδέχεται να καταχωρίζεται επίσης ως φορολογητέο εισόδημα σε περισσότερες από μία περιοχές δικαιοδοσίας. Προκειμένου να ληφθεί υπόψη αυτή η λεγόμενη διπλή καταχώριση εισοδήματος, η πρόταση αποβλέπει στην εξουδετέρωση της διπλής έκπτωσης μόνο στον βαθμό που η ίδια πληρωμή, οι δαπάνες ή οι ζημίες που εκπίπτουν σε δύο περιοχές δικαιοδοσίας υπερβαίνουν το ποσό του εισοδήματος που μπορεί να αποδοθεί στην ίδια υβριδική οντότητα και που καταχωρίζεται και στις δύο περιοχές δικαιοδοσίας.

Σύμφωνα με την οδηγία κατά της φοροαποφυγής, σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής οντότητας μεταξύ δύο κρατών μελών που οδηγεί σε διπλή έκπτωση, έκπτωση θα πρέπει να χορηγείται μόνο στο κράτος μέλος όπου έχει την πηγή της η πληρωμή αυτή.

Σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής οντότητας μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, βάσει του άρθρου 9 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα πρέπει να αρνείται την έκπτωση της πληρωμής, των δαπανών ή των ζημιών, ανεξάρτητα από το αν η πληρωμή έχει την πηγή της στο κράτος μέλος ή στην τρίτη χώρα, εκτός εάν το έχει ήδη πράξει η τρίτη χώρα.

Παράδειγμα 1

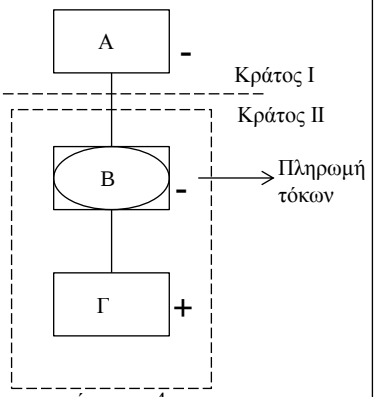
Οι εταιρείες Α, Β και Γ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Η υβριδική οντότητα Β είναι μη διαφανής στο κράτος ΙΙ, αλλά διαφανής για το κράτος Ι.

Η Β πληρώνει τόκους σε τρίτο.

Η πληρωμή τόκων εκπίπτει τόσο από την εταιρεία Α όσο και από την υβριδική οντότητα Β.

Η πληρωμή από τη Β συμψηφίζεται με τα εισοδήματα της εταιρείας Γ υπό καθεστώς φορολογίας ομίλου στο κράτος ΙΙ.



Εάν το κράτος Ι είναι κράτος μέλος και το κράτος ΙΙ είναι τρίτη χώρα, το κράτος Ι (το κράτος μέλος) θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή τόκων.

Εάν το κράτος Ι είναι τρίτη χώρα και το κράτος ΙΙ είναι κράτος μέλος, το κράτος ΙΙ (το κράτος μέλος) θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή τόκων.

Διπλή έκπτωση είναι δυνατή μόνο στον βαθμό που η πληρωμή υπερβαίνει τα εισοδήματα από την ίδια πηγή. Επομένως, εάν η Β έχει εισοδήματα που ισούνται με 4 και καταβάλει πληρωμή ίση με 10, η διπλή έκπτωση ανέρχεται σε 6.

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών οντοτήτων που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση

Έκπτωση χωρίς καταχώριση σημαίνει έκπτωση πληρωμής από τη φορολογητέα βάση σε μια περιοχή δικαιοδοσίας, χωρίς αντίστοιχη καταχώριση της πληρωμής αυτής στη φορολογητέα βάση ενός φορολογουμένου σε άλλη περιοχή δικαιοδοσίας.

Για παράδειγμα: εάν μια οντότητα αντιμετωπίζεται ως μη διαφανής στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου έχει συσταθεί ή δημιουργηθεί, δικαιούται έκπτωση από τη φορολογητέα βάση της για τις πληρωμές που καταβάλλονται στον κάτοχο των συμμετοχικών δικαιωμάτων στην οντότητα αυτή. Ωστόσο, εάν η οντότητα αντιμετωπίζεται ως διαφανής στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία είναι κάτοικος ο κάτοχος των συμμετοχικών δικαιωμάτων, οι πληρωμές δεν θα αναγνωρίζονται και, επομένως, δεν θα καταχωρίζονται στο φορολογητέο εισόδημα του κατόχου των συμμετοχικών δικαιωμάτων, γεγονός που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο β).

Η διπλή καταχώριση εισοδήματος θα πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη κατά την εξουδετέρωση αποτελέσματος έκπτωσης χωρίς καταχώριση.

Σύμφωνα με την οδηγία κατά της φοροαποφυγής, σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής οντότητας μεταξύ δύο κρατών μελών που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, το κράτος μέλος του πληρωτή θα πρέπει να αρνείται την έκπτωση των πληρωμών.

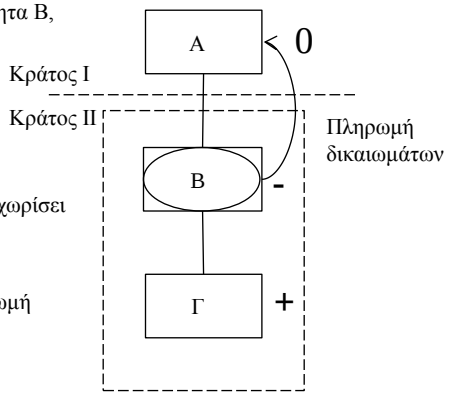
Παράδειγμα 2

Οι εταιρείες Α, Β και Γ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Η υβριδική οντότητα Β είναι μη διαφανής στο κράτος ΙΙ, αλλά διαφανής για το κράτος Ι.

Η πληρωμή δικαιωμάτων από τη Β προς την Α εκπίπτει από την υβριδική οντότητα Β, αλλά δεν καταχωρίζεται από την εταιρεία Α.

Η πληρωμή από τη Β συμψηφίζεται με τα εισοδήματα της εταιρείας Γ υπό καθεστώς φορολογίας ομίλου στο κράτος ΙΙ.



Εάν το κράτος Ι είναι κράτος μέλος και το κράτος ΙΙ είναι τρίτη χώρα, το κράτος Ι (το κράτος μέλος) θα πρέπει να ζητήσει από την εταιρεία Α να καταχωρίσει την πληρωμή δικαιωμάτων στα εισοδήματά της.

Εάν το κράτος Ι είναι τρίτη χώρα και το κράτος ΙΙ είναι κράτος μέλος, το κράτος ΙΙ (το κράτος μέλος) θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή δικαιωμάτων.

Διπλή έκπτωση είναι δυνατή μόνο στον βαθμό που η πληρωμή υπερβαίνει τα εισοδήματα από την ίδια πηγή. Επομένως, εάν η Β έχει εισοδήματα που ισούνται με 4 και καταβάλει πληρωμή ίση με 10, η διπλή έκπτωση ανέρχεται σε 6.

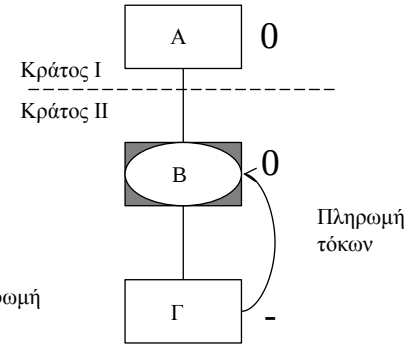
Ή: εάν μια οντότητα αντιμετωπίζεται ως διαφανής για φορολογικούς σκοπούς στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου είχε συσταθεί ή είχε δημιουργηθεί αρχικά, τυχόν πληρωμές προς την οντότητα αυτή δεν θα φορολογούνται στην εν λόγω περιοχή δικαιοδοσίας. Ωστόσο, εάν ο κάτοχος των συμμετοχικών δικαιωμάτων στην οντότητα αυτή είναι κάτοικος άλλης περιοχής δικαιοδοσίας στην οποία η οντότητα αντιμετωπίζεται ως μη διαφανής[2], οι πληρωμές δεν θα φορολογούνται ούτε στην εν λόγω άλλη περιοχή δικαιοδοσίας. Με την παραδοχή ότι οι πληρωμές είχαν εκπέσει από τη φορολογητέα βάση του πληρωτή, η κατάσταση αυτή θα μπορούσε επίσης να αποτελεί περίπτωση έκπτωσης χωρίς καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο β).

Παράδειγμα 3

Οι εταιρείες Α, Β και Γ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Η υβριδική οντότητα Β είναι διαφανής στο κράτος ΙΙ, αλλά μη διαφανής για το κράτος Ι (αντίστροφη υβριδική οντότητα).

Η πληρωμή τόκων από την εταιρεία Γ προς τη Β εκπίπτει από την εταιρεία Γ, αλλά δεν καταχωρίζεται ούτε από την αντίστροφη υβριδική οντότητα Β ούτε από την εταιρεία Α.



Εάν το κράτος Ι είναι κράτος μέλος και το κράτος ΙΙ είναι τρίτη χώρα, το κράτος Ι (το κράτος μέλος) θα πρέπει να ζητήσει από την εταιρεία Α να καταχωρίσει την πληρωμή τόκων στα εισοδήματά της.

Εάν το κράτος Ι είναι τρίτη χώρα και το κράτος ΙΙ είναι κράτος μέλος, το κράτος ΙΙ (το κράτος μέλος) θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή τόκων από την εταιρεία Γ.

Σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής οντότητας που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, θα πρέπει πρώτα να εξακριβώνεται ποια είναι η περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται ο πληρωτής. Εάν η περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται ο πληρωτής είναι κράτος μέλος, το εν λόγω κράτος μέλος θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή από τη φορολογητέα βάση στον βαθμό που η ασυμφωνία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9 παράγραφος 2

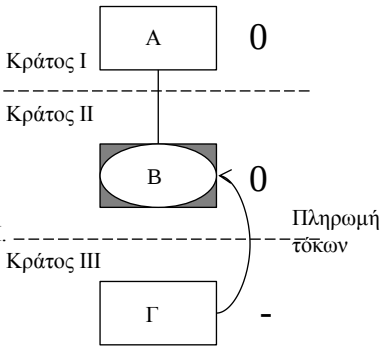
[2] Οντότητα η οποία αντιμετωπίζεται ως διαφανής στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου είχε συσταθεί ή είχε δημιουργηθεί αρχικά και ως μη διαφανής από άλλη δικαιοδοσία ονομάζεται αντίστροφη υβριδική οντότητα.

σημείο i). Εάν η περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται ο πληρωτής είναι τρίτη χώρα, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα πρέπει να προβλέπει κανόνα βάσει του οποίου ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταχωρίσει την πληρωμή στη φορολογητέα βάση στον βαθμό που η ασυμφωνία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9 παράγραφος 2 σημείο ii).

Πέραν του προηγούμενου παραδείγματος, ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικής οντότητας που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο β) μπορεί επίσης να προκύψει σε περίπτωση που η υβριδική οντότητα δεν βρίσκεται ούτε στο κράτος μέλος ούτε στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται η συνδεδεμένη επιχείρηση.

Παράδειγμα 4

Οι εταιρείες Α, Β και Γ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
Η υβριδική οντότητα Β είναι διαφανής στο κράτος ΙΙ και για το κράτος ΙΙΙ, αλλά μη διαφανής για το κράτος Ι (αντίστροφη υβριδική οντότητα).
Η πληρωμή τόκων από την εταιρεία Γ προς τη Β εκπίπτει από την εταιρεία Γ, αλλά δεν καταχωρίζεται ούτε από την αντίστροφη υβριδική οντότητα Β ούτε από την εταιρεία Α.



Η εταιρεία Α είναι (επίσης) συνδεδεμένη επιχείρηση της εταιρείας Γ.
Διαπιστώνεται ασυμφωνία μεταξύ του κράτους Ι και του κράτους ΙΙΙ όσον αφορά μια οντότητα σε άλλο κράτος: την αντίστροφη υβριδική οντότητα Β στο κράτος ΙΙ.

Εάν το κράτος Ι είναι κράτος μέλος και το κράτος ΙΙΙ είναι τρίτη χώρα, το κράτος Ι (το κράτος μέλος) θα πρέπει να ζητήσει από την εταιρεία Α να καταχωρίσει την πληρωμή τόκων στα εισοδήματά της.
Εάν το κράτος Ι είναι τρίτη χώρα και το κράτος ΙΙΙ είναι κράτος μέλος, το κράτος ΙΙΙ (το κράτος μέλος) θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή τόκων από την εταιρεία Γ.

- Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου προκύπτει σε περίπτωση διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου μεταξύ δύο περιοχών δικαιοδοσίας. Σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου, μπορεί να υφίσταται έκπτωση πληρωμής από τη φορολογητέα βάση του πληρωτή, αλλά χωρίς καταχώριση της πληρωμής αυτής στη φορολογητέα βάση του αποδέκτη, γεγονός που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο β).

Σύμφωνα με την οδηγία κατά της φοροαποφυγής, σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου μεταξύ δύο κρατών μελών που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, το κράτος μέλος του πληρωτή θα πρέπει να αρνείται την έκπτωση της πληρωμής.

Η ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ανάλογα με την περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται ο πληρωτής. Εάν η περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται ο πληρωτής είναι κράτος μέλος, το εν λόγω κράτος μέλος θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή από τη φορολογητέα βάση στον βαθμό που η ασυμφωνία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9 παράγραφος 2 σημείο i). Εάν η περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται ο πληρωτής είναι τρίτη χώρα, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα πρέπει να επιβάλλει την υποχρέωση καταχώρισης της πληρωμής στη φορολογητέα βάση στον βαθμό που η ασυμφωνία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9 παράγραφος 2 σημείο ii).

- Υβριδικές μεταβιβάσεις

Ως υβριδική μεταβίβαση νοείται κάθε ρύθμιση για τη μεταβίβαση χρηματοπιστωτικού μέσου σε περίπτωση που οι νομοθεσίες δύο περιοχών δικαιοδοσίας διαφοροποιούνται ως προς το αν οι πληρωμές επί του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στην κυριότητα του μεταβιβάζοντος ή του αποδέκτη. Οι κανόνες για τις υβριδικές μεταβιβάσεις που συνιστώνται στην έκθεση του ΟΟΣΑ εστιάζουν ειδικότερα στις συμφωνίες πώλησης και επαναγοράς (repo) και στις συναλλαγές δανειοδοσίας τίτλων. Οι υβριδικές μεταβιβάσεις σχεδιάζονται κατά κανόνα σε χρηματοπιστωτικά κέντρα και προκύπτουν από σύνθετες δομές. Το ζητούμενο δεν είναι να παρεμποδιστούν οι εν λόγω δομές αυτές καθαυτές, αλλά απλώς να αντιμετωπιστούν οι φορολογικές επιπτώσεις σε περιπτώσεις στις οποίες οι δομές αυτές αποσκοπούν στην αποκόμιση οφελών από μια κατάσταση ασυμφωνίας.

Μια υβριδική μεταβίβαση ενδέχεται να οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) τελευταίο εδάφιο σημείο i) εάν η μία περιοχή δικαιοδοσίας αντιμετωπίζει ως εκπίπτουσα δαπάνη μια πληρωμή που συνδέεται με την υποκείμενη απόδοση του μεταβιβαζόμενου μέσου, ενώ η άλλη περιοχή δικαιοδοσίας αντιμετωπίζει το ίδιο ποσό ως απόδοση (που απαλλάσσεται από φόρους) του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Ως υποκείμενη απόδοση λογίζονται τα έσοδα που συνδέονται με και προκύπτουν από το μεταβιβαζόμενο μέσο. Στην προκειμένη περίπτωση, η πληρωμή αυτή θα πρέπει να διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2. Οι εν λόγω κανόνες σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων δεν θα πρέπει να εφαρμόζονται εάν η υποκείμενη απόδοση του μεταβιβαζόμενου μέσου καταχωρίζεται στο φορολογητέο εισόδημα ενός εκ των εμπλεκόμενων μερών διότι, σε αυτή την περίπτωση, παραμένουν στην ίδια φορολογική κατάσταση που θα βρίσκονταν εάν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συναλλαγή.

Μια υβριδική μεταβίβαση μπορεί επίσης να εκμεταλλεύεται τις διαφορές μεταξύ ενός κράτους μέλους και μιας τρίτης χώρας κατά την απόδοση εισοδήματος από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, με αποτέλεσμα η ίδια πληρωμή να αντιμετωπίζεται ως προερχόμενη ταυτόχρονα από διαφορετικούς φορολογουμένους που είναι κάτοικοι διαφορετικών περιοχών δικαιοδοσίας. Στις περιπτώσεις αυτές, αμφότεροι οι φορολογούμενοι δύνανται να διεκδικήσουν πιστώσεις φόρου επί της πληρωμής, όπως περιγράφεται στο άρθρο 2 σημείο 9) τελευταίο εδάφιο σημείο ii). Σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 6, η κατάσταση αυτή πρέπει να αντιμετωπίζεται με τον περιορισμό του ποσού της πίστωσης κατ' αναλογία προς το καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου βάσει της ρύθμισης.

- Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης μεταξύ δύο περιοχών δικαιοδοσίας προκύπτει όταν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται σε μια περιοχή δικαιοδοσίας αντιμετωπίζονται από μία περιοχή δικαιοδοσίας ως δραστηριότητες ασκούμενες μέσω μόνιμης εγκατάστασης, ενώ οι ίδιες δραστηριότητες δεν αντιμετωπίζονται από μια άλλη περιοχή δικαιοδοσίας ως δραστηριότητες ασκούμενες μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων που οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση

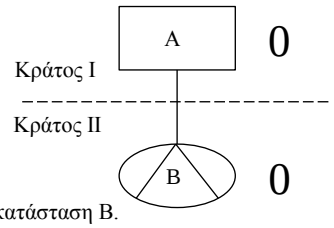
Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης ενδέχεται να οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση σε περίπτωση που ένας φορολογούμενος ασκεί επιχειρηματικές δραστηριότητες σε άλλη περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία οι δραστηριότητες αυτές δεν αντιμετωπίζονται ως δραστηριότητες ασκούμενες μέσω μόνιμης εγκατάστασης, ενώ η περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία είναι κάτοικος ο φορολογούμενος αντιμετωπίζει τις

δραστηριότητες αυτές ως δραστηριότητες ασκούμενες μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην άλλη περιοχή δικαιοδοσίας. Κατά συνέπεια, τα κέρδη από τις εν λόγω επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν φορολογούνται στον τόπο όπου ασκούνται, ενώ η περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία είναι κάτοικος ο φορολογούμενος προβλέπει φοροαπαλλαγή για τα εν λόγω κέρδη, γεγονός που οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο γ).

Σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης μεταξύ περισσότερων του ενός κρατών μελών που οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση, το κράτος μέλος όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος θα πρέπει να καταχωρίζει (και να μην απαλλάσσει από τον φόρο) το εισόδημα που αποδίδεται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση βάσει του άρθρου 9 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο. Σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε τρίτη χώρα, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, στο οποίο ο φορολογούμενος είναι κάτοικος, θα πρέπει επίσης να καταχωρίζει (και να μην απαλλάσσει από τον φόρο) το εισόδημα που αποδίδεται στην εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση βάσει του άρθρου 9 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο.

Παράδειγμα 5

Η Β αναγνωρίζεται από το κράτος Ι ως μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος ΙΙ, αλλά δεν αναγνωρίζεται ως μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος ΙΙ (αντίστροφη υβριδική μόνιμη εγκατάσταση).
Καμία επιβολή φόρου στο κράτος ΙΙ, τα κέρδη που αποδίδονται στην αντίστροφη υβριδική μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσονται από φόρους στο κράτος Ι.



Εάν το κράτος Ι είναι κράτος μέλος, το κράτος Ι θα πρέπει να φορολογεί και να μην απαλλάσσει από φόρους τα κέρδη που αποδίδονται στην υβριδική μόνιμη εγκατάσταση Β.

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων που οδηγεί σε διπλή έκπτωση

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης ενδέχεται να οδηγεί σε διπλή έκπτωση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο α), σε περίπτωση που μια πληρωμή, δαπάνες ή ζημίες εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση τόσο στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία είναι κάτοικος ο φορολογούμενος όσο και στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία υπάγεται η υβριδική μόνιμη εγκατάσταση όπου μπορούν να εκπίπτουν η πληρωμή, οι δαπάνες ή οι ζημίες.

Οι κανόνες που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 1 εφαρμόζονται επίσης σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης που οδηγεί σε διπλή έκπτωση.

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης ενδέχεται να οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 9) στοιχείο β), εάν μια πληρωμή που πραγματοποιείται από την υβριδική μόνιμη εγκατάσταση στην έδρα της εκπίπτει από τη φορολογητέα βάση στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου βρίσκεται η υβριδική μόνιμη εγκατάσταση, αλλά δεν καταχωρίζεται στη φορολογητέα βάση στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος, διότι η δεύτερη αυτή περιοχή δικαιοδοσίας δεν αναγνωρίζει τη μόνιμη εγκατάσταση.

Οι κανόνες που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 2 εφαρμόζονται επίσης σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση.

- Εισαγόμενες ασυμφωνίες

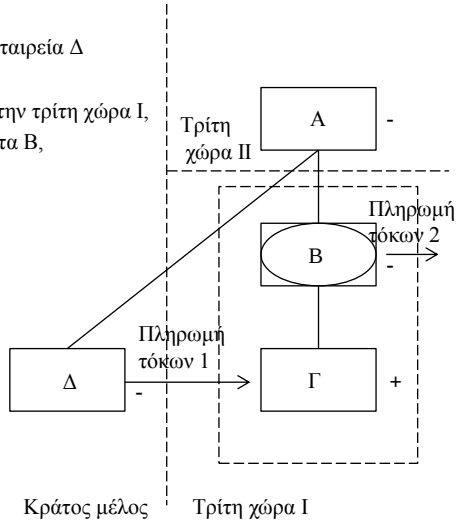
Οι εισαγόμενες ασυμφωνίες απορρέουν από ρυθμίσεις στις οποίες εμπλέκονται μέλη ομίλων ή από δομημένες ρυθμίσεις γενικότερα, οι οποίες μετατοπίζουν το αποτέλεσμα μιας ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ μερών σε τρίτες χώρες προς τη δικαιοδοσία κράτους μέλους μέσω της χρήσης ενός μη υβριδικού μέσου. Μια ασυμφωνία εισάγεται σε κράτος μέλος σε περίπτωση που μια εκπίπτουσα πληρωμή στο πλαίσιο μη υβριδικού μέσου χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση δαπανών βάσει δομημένης ρύθμισης που αφορά ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ τρίτων χωρών. Η κατάσταση αυτή συνεπάγεται ροή εσόδων εκτός της ΕΕ τα οποία τελικά δεν φορολογούνται. Για τον λόγο αυτό, προτείνεται να συμπεριληφθούν κανόνες οι οποίοι δεν επιτρέπουν την έκπτωση μιας πληρωμής σε περίπτωση που το εισόδημα από την πληρωμή αυτή συμψηφίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με έκπτωση η οποία προκύπτει βάσει ρύθμισης για ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικού μέσου που οδηγεί σε διπλή έκπτωση (άρθρο 9 παράγραφος 4) ή σε έκπτωση χωρίς καταχώριση (άρθρο 9 παράγραφος 5) μεταξύ τρίτων χωρών. Ο βασικός στόχος των κανόνων για τις εισαγόμενες ασυμφωνίες συνίσταται στη διατήρηση της ακεραιότητας των υπόλοιπων κανόνων σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, με την εξάλειψη τυχόν κινήτρων που ωθούν τους πολυεθνικούς ομίλους να προβαίνουν σε ρυθμίσεις για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι οι κανόνες σχετικά με τις εισαγόμενες ασυμφωνίες δεν ισχύουν για πληρωμές που πραγματοποιούνται σε εταιρικούς δικαιούχους πληρωμών σε κράτος μέλος, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν θέσει σε εφαρμογή τους υπόλοιπους κανόνες της παρούσας πρότασης για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

Μια εισαγόμενη ασυμφωνία ενδέχεται να συνεπάγεται την εισαγωγή διπλής έκπτωσης:

Παράδειγμα 6

Οι εταιρείες Α, Β, Γ και Δ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
Η εταιρεία Δ υπόκειται σε φόρο σε κράτος μέλος. Η πληρωμή τόκων 1 από την εταιρεία Δ προς τη Γ εκπίπτει από την εταιρεία Δ.
Η πληρωμή τόκων 1 που εισπράττει η εταιρεία Γ είναι καταρχήν φορολογητέα στην τρίτη χώρα Ι, αλλά συμψηφίζεται με την πληρωμή τόκων 2 που καταβάλλει η υβριδική οντότητα Β, υπό καθεστώς φορολογίας ομίλου.
Η πληρωμή τόκων 2 εκπίπτει επίσης στην τρίτη χώρα ΙΙ από την εταιρεία Α.
Επομένως: διπλή έκπτωση για την πληρωμή τόκων 2.

Η ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ της τρίτης χώρας Ι και της τρίτης χώρας ΙΙ εισάγεται από την εταιρεία Δ μέσω του δανείου που συνδέεται με την πληρωμή τόκων 1.
Το κράτος μέλος θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή τόκων στον βαθμό που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διπλής έκπτωσης.



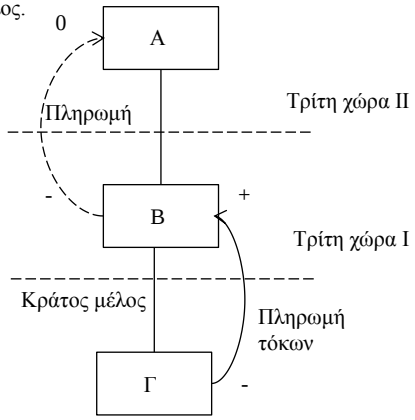
Μια εισαγόμενη ασυμφωνία ενδέχεται επίσης να συνεπάγεται την εισαγωγή έκπτωσης χωρίς καταχώριση:

Παράδειγμα 7

Οι εταιρείες Α, Β και Γ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
Η πληρωμή τόκων από την εταιρεία Γ προς την εταιρεία Β εκπίπτει στο κράτος μέλος.
Η εταιρεία Β καταχωρίζει την πληρωμή τόκων ως εισόδημα,
αλλά αυτό το εισόδημα από τους τόκους συμψηφίζεται από την εταιρεία Β
με πληρωμή προς την εταιρεία Α στο πλαίσιο δανείου με συμμετοχή στο κέρδος.
Η πληρωμή για το δάνειο με συμμετοχή στο κέρδος εκπίπτει στην τρίτη χώρα Ι
ως τόκος, αλλά απαλλάσσεται από τον φόρο για την εταιρεία Α ως μέρισμα.
Επομένως: έκπτωση χωρίς καταχώριση.

Η ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ της τρίτης χώρας Ι
και της τρίτης χώρας ΙΙ εισάγεται στο κράτος μέλος μέσω της πληρωμής τόκων
από την εταιρεία Γ.

Το κράτος μέλος θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για την πληρωμή τόκων
στον βαθμό που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκπτωσης χωρίς καταχώριση.



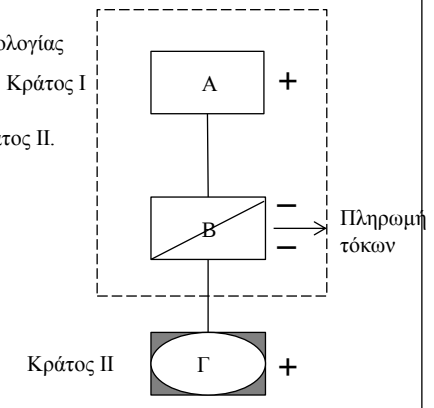
- Ασυμφωνίες στη μεταχείριση διπλής έδρας

Ασυμφωνία στη μεταχείριση διπλής έδρας ενδέχεται να συνεπάγεται διπλή έκπτωση εάν μια πληρωμή που πραγματοποιείται από φορολογούμενο διπλής έδρας εκπίπτει βάσει των νομοθεσιών αμφότερων των περιοχών δικαιοδοσίας όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος. Για τον λόγο αυτό, στο άρθρο 9α προτείνεται, σε περίπτωση ασυμφωνίας στη μεταχείριση διπλής έδρας μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, ότι το κράτος μέλος θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση για πληρωμή, αλλά μόνο στον βαθμό που η πληρωμή αυτή συμψηφίζεται με ποσό το οποίο δεν αντιμετωπίζεται ως εισόδημα δυνάμει των νομοθετικών διατάξεων της άλλης περιοχής δικαιοδοσίας (δηλαδή με το εισόδημα που δεν συνιστά «εισόδημα διπλής καταχώρισης»).

Παράδειγμα 8

Οι εταιρείες Α, Β και Γ είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
Η εταιρεία Β έχει διπλή έδρα, στο κράτος Ι και στο κράτος ΙΙ.
Η πληρωμή τόκων από την εταιρεία Β εκπίπτει
και συμψηφίζεται στο κράτος Ι με τα εισοδήματα της εταιρείας Α υπό καθεστώς φορολογίας ομίλου.
Η Γ είναι αντίστροφη υβριδική οντότητα στο κράτος ΙΙ.
Η πληρωμή τόκων από την εταιρεία Β συμψηφίζεται με τα εισοδήματα της Γ στο κράτος ΙΙ.
Συνεπώς, διπλή έκπτωση για την πληρωμή τόκων από τη Β.

Εάν το κράτος Ι ή το κράτος ΙΙ είναι κράτος μέλος, το εν λόγω κράτος μέλος
θα πρέπει να αρνηθεί την έκπτωση στον βαθμό που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής
της ασυμφωνίας.



2016/0339 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 όσον αφορά τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ιδίως το άρθρο 115,

Έχοντας υπόψη την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής,

Κατόπιν διαβίβασης του σχεδίου νομοθετικής πράξης στα εθνικά κοινοβούλια,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου[3],

Έχοντας υπόψη τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής[4],

Αποφασίζοντας σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Είναι επιτακτική ανάγκη να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στον δίκαιο χαρακτήρα των φορολογικών συστημάτων και να επιτραπεί στις κυβερνήσεις να ασκήσουν αποτελεσματικά τη φορολογική τους κυριαρχία. Για τον λόγο αυτό, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έχει εκδώσει συστάσεις για συγκεκριμένη δράση στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS).

(2) Οι τελικές εκθέσεις για τις 15 επιμέρους δράσεις του ΟΟΣΑ κατά της BEPS δημοσιοποιήθηκαν στις 5 Οκτωβρίου 2015. Το αποτέλεσμα αυτό επικροτήθηκε από το Συμβούλιο στα συμπεράσματά του της 8ης Δεκεμβρίου 2015. Τα συμπεράσματα του Συμβουλίου τόνιζαν την ανάγκη να βρεθούν κοινές πλην ευέλικτες λύσεις σε επίπεδο Ένωσης που να συμβαδίζουν με τα συμπεράσματα του ΟΟΣΑ για την BEPS.

(3) Για να αντιμετωπιστεί η ανάγκη για πιο δίκαιη φορολόγηση, και ειδικότερα για να δοθεί συνέχεια στα συμπεράσματα του ΟΟΣΑ για την BEPS, η Επιτροπή παρουσίασε στις 28 Ιανουαρίου 2016 τη δέσμη μέτρων που κατάρτισε για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Στο πλαίσιο αυτής της δέσμης μέτρων θεσπίστηκε και η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164[5] του Συμβουλίου σχετικά με τους κανόνες κατά πρακτικών φοροαποφυγής.

(4) Η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 προβλέπει την καθιέρωση πλαισίου με σκοπό την αντιμετώπιση των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

(5) Κρίνεται αναγκαία η θέσπιση κανόνων για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με ολοκληρωμένο τρόπο. Εκτιμώντας ότι η οδηγία (ΕΕ)

---

3 ΕΕ C , , σ. .

4 ΕΕ C , , σ. .

5 Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ L 193 της 19.7.2016, σ. 1).

2016/1164 καλύπτει μόνο τις ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που οφείλονται στην αλληλεπίδραση μεταξύ των συστημάτων φορολόγησης των εταιρειών των κρατών μελών, το Συμβούλιο ECOFIN εξέδωσε στις 20 Ιουνίου 2016 δήλωση με την οποία ζητεί από την Επιτροπή να υποβάλει πρόταση έως τον Οκτώβριο του 2016 για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες προκειμένου να θεσπιστούν κανόνες οι οποίοι να συνάδουν και να είναι εξίσου αποτελεσματικοί με τους κανόνες που συνιστά η έκθεση του ΟΟΣΑ σχετικά με τη δράση 2 του σχεδίου BEPS, με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας έως το τέλος του 2016.

(6) Λαμβανομένου υπόψη ότι[, μεταξύ άλλων, στην αιτιολογική σκέψη (13) της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 αναφέρεται ότι] είναι ζωτικής σημασίας να αναληφθούν περαιτέρω εργασίες σχετικά με άλλες ασυμφωνίες ως προς τη μεταχείριση υβριδικών μέσων, όπως αυτές που εμπλέκουν μόνιμες εγκαταστάσεις, είναι σημαντικό η εν λόγω οδηγία να καλύπτει επίσης τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων.

(7) Για τη θέσπιση συνολικού πλαισίου που να συνάδει με την έκθεση του ΟΟΣΑ για την BEPS όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, είναι σημαντικό η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 να περιλαμβάνει επίσης κανόνες σχετικά με τις υβριδικές μεταβιβάσεις, τις εισαγόμενες ασυμφωνίες και τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση διπλής έδρας, ούτως ώστε να μην επιτρέπεται στους φορολογουμένους να εκμεταλλεύονται τυχόν κενά που εξακολουθούν να υπάρχουν.

(8) Δεδομένου ότι η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 περιλαμβάνει κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ των κρατών μελών, είναι σκόπιμο να συμπεριληφθούν επίσης στην εν λόγω οδηγία κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες. Κατά συνέπεια, οι κανόνες αυτοί θα πρέπει να εφαρμόζονται σε όλους τους φορολογουμένους που υπόκεινται σε φόρο επί των εταιρειών σε ένα κράτος μέλος, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων των οντοτήτων που είναι κάτοικοι σε τρίτες χώρες. Είναι απαραίτητο να καλύπτονται όλες οι ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων σε περίπτωση που τουλάχιστον ένα από τα εμπλεκόμενα μέρη είναι φορολογούμενη εταιρεία σε κράτος μέλος.

(9) Οι κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων θα πρέπει να αντιμετωπίζουν περιπτώσεις ασυμφωνιών που προκύπτουν από αλληλοσυγκρουόμενους φορολογικούς κανόνες δύο (ή περισσότερων) περιοχών δικαιοδοσίας. Ωστόσο, οι κανόνες αυτοί δεν θα πρέπει να επηρεάζουν τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος μιας περιοχής δικαιοδοσίας.

(10) Για τη διασφάλιση της αναλογικότητας, είναι αναγκαίο να αντιμετωπίζονται μόνο οι περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται ουσιαστικός κίνδυνος φοροαποφυγής μέσω της χρήσης ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Είναι, συνεπώς, σκόπιμο να καλύπτονται οι ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ του φορολογουμένου και των συνδεδεμένων επιχειρήσεών του, καθώς και για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που οφείλονται σε δομημένη ρύθμιση στην οποία εμπλέκεται ένας φορολογούμενος.

(11) Προκειμένου να παρασχεθεί ένας επαρκώς σφαιρικός ορισμός της «συνδεδεμένης επιχείρησης» για τους σκοπούς των κανόνων σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, ο εν λόγω ορισμός θα πρέπει να περιλαμβάνει επίσης κάθε οντότητα που ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς, κάθε επιχείρηση στην οποία ο φορολογούμενος ασκεί σημαντική επιρροή στον τομέα

της διαχείρισης και, αντιστρόφως, κάθε επιχείρηση που ασκεί σημαντική επιρροή στη διαχείριση του φορολογουμένου.

(12) Οι ασυμφωνίες που αφορούν ειδικότερα τον υβριδικό χαρακτήρα οντοτήτων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ασκεί, τουλάχιστον, αποτελεσματικό έλεγχο επί των υπόλοιπων συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Συνεπώς, σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να απαιτείται μια συνδεδεμένη επιχείρηση να ανήκει στην κατοχή του φορολογουμένου ή άλλης συνδεδεμένης επιχείρησης, ή να έχει στην κατοχή της τον φορολογούμενο ή άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση, μέσω συμμετοχής με δικαιώματα ψήφου, με κεφάλαιο ή με δικαίωμα είσπραξης των κερδών, σε ποσοστό 50 % ή περισσότερο.

(13) Είναι απαραίτητο να αντιμετωπίζονται περιπτώσεις ασυμφωνιών που μπορούν να αποδοθούν σε διαφορές νομικού χαρακτηρισμού μιας οντότητας ή ενός χρηματοπιστωτικού μέσου. Είναι επίσης απαραίτητο να αποσαφηνιστεί ότι ο νομικός χαρακτηρισμός αφορά τον χαρακτηρισμό μιας οντότητας ή ενός χρηματοπιστωτικού μέσου για τους σκοπούς του φορολογικού δικαίου. Ο νομικός χαρακτηρισμός θα πρέπει επίσης να περιλαμβάνει τον χαρακτηρισμό μιας οντότητας στο πλαίσιο των κανονισμών για την επιλογή της κατάταξης μιας οντότητας, οι οποίοι είναι γνωστοί και ως κανόνες επιλογής τετραγωνιδίου (check-the-box).

(14) Οι διάφορες περιοχές δικαιοδοσίας χρησιμοποιούν διαφορετικές φορολογικές περιόδους και εφαρμόζουν διαφορετικούς κανόνες για την αναγνώριση του χρόνου κατά τον οποίο προκύπτουν τα στοιχεία εσόδων ή δαπανών. Κατά συνέπεια, είναι απαραίτητο να διευκρινιστεί ότι οι εν λόγω χρονικές διαφορές δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζονται, αυτές καθαυτές, ως διαφορές που οδηγούν σε ασυμφωνίες στα φορολογικά αποτελέσματα. Ωστόσο, είναι αναγκαίο να προβλεφθεί ότι σε περίπτωση που μια πληρωμή δεν αναγνωρίζεται κατά την ίδια ή την αλληλεπικαλυπτόμενη φορολογική περίοδο κατά την οποία αναγνωρίζεται στο κράτος μέλος του φορολογουμένου, γεγονός που οδηγεί καταρχήν σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, ο φορολογούμενος μεριμνά για την αναγνώριση της πληρωμής αυτής στην άλλη περιοχή δικαιοδοσίας εντός εύλογου χρονικού διαστήματος.

(15) Δεδομένου ότι οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών οντοτήτων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες ενδέχεται να οδηγούν σε διπλή έκπτωση ή σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, είναι απαραίτητο να θεσπιστούν κανόνες βάσει των οποίων το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος είτε αρνείται την έκπτωση για την πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες είτε επιβάλλει στον φορολογούμενο την υποχρέωση καταχώρισης της πληρωμής στο οικείο φορολογητέο εισόδημα, ανάλογα με την περίπτωση.

(16) Ομοίως, λαμβανομένου υπόψη ότι οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών χρηματοπιστωτικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες ενδέχεται να οδηγούν επίσης σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, είναι απαραίτητο να θεσπιστούν κανόνες βάσει των οποίων το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος είτε αρνείται την έκπτωση για την πληρωμή είτε επιβάλλει στον φορολογούμενο την υποχρέωση καταχώρισης της πληρωμής στο οικείο φορολογητέο εισόδημα, ανάλογα με την κατάσταση του πληρωτή.

(17) Οι υβριδικές μεταβιβάσεις μπορεί να οδηγούν σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση εάν, λόγω μεταβίβασης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου βάσει δομημένης ρύθμισης, η υποκείμενη απόδοση του συγκεκριμένου μέσου αντιμετωπίζεται ως προερχόμενη ταυτόχρονα από περισσότερα από ένα εκ των μερών της ρύθμισης. Ως υποκείμενη απόδοση λογίζονται τα έσοδα που συνδέονται με το μεταβιβαζόμενο μέσο

και προκύπτουν από αυτό. Αυτή η διαφοροποίηση όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση ενδέχεται να οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση ή σε πίστωση φόρου σε δύο διαφορετικές περιοχές δικαιοδοσίας για τον ίδιο παρακρατούμενο φόρο στην πηγή. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω ασυμφωνίες θα πρέπει να εξαλειφθούν. Σε περίπτωση έκπτωσης χωρίς καταχώριση, θα πρέπει να εφαρμόζονται οι ίδιοι κανόνες που ισχύουν και για την εξουδετέρωση μιας ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου ή υβριδικής οντότητας που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση. Σε περίπτωση διπλής πίστωσης φόρου, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα πρέπει να περιορίζει τα οφέλη που προκύπτουν από την πίστωση φόρου κατ' αναλογία προς το καθαρό φορολογητέο εισόδημα όσον αφορά την υποκείμενη απόδοση.

(18) Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικής μόνιμης εγκατάστασης προκύπτει όταν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται σε μια περιοχή δικαιοδοσίας αντιμετωπίζονται από μία περιοχή δικαιοδοσίας ως δραστηριότητες ασκούμενες μέσω μόνιμης εγκατάστασης, ενώ οι ίδιες δραστηριότητες δεν αντιμετωπίζονται από μια άλλη περιοχή δικαιοδοσίας ως δραστηριότητες ασκούμενες μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Οι εν λόγω ασυμφωνίες ενδέχεται να οδηγούν σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση, σε διπλή έκπτωση ή σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, και θα πρέπει, συνεπώς, να εξαλειφθούν. Σε περίπτωση μη φορολόγησης χωρίς καταχώριση, το κράτος μέλος όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος θα πρέπει να καταχωρίζει το εισόδημα που αποδίδεται στην υβριδική μόνιμη εγκατάσταση. Σε περίπτωση διπλής έκπτωσης ή έκπτωσης χωρίς καταχώριση, θα πρέπει να εφαρμόζονται οι ίδιοι κανόνες που ισχύουν και για την εξουδετέρωση μιας ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικής οντότητας που οδηγεί σε διπλή έκπτωση ή σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, αντιστοίχως.

(19) Οι εισαγόμενες ασυμφωνίες μετατοπίζουν την επίπτωση μιας ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ των μερών τρίτων χωρών στη δικαιοδοσία κράτους μέλους μέσω της χρήσης μη υβριδικού μέσου, υπονομεύοντας με τον τρόπο αυτό την αποτελεσματικότητα των κανόνων που εξουδετερώνουν τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Πληρωμή που εκπίπτει σε κράτος μέλος μπορεί να χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση δαπανών βάσει δομημένης ρύθμισης που αφορά ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ τρίτων χωρών. Για την αντιμετώπιση των εν λόγω εισαγόμενων ασυμφωνιών, είναι απαραίτητο να συμπεριληφθούν κανόνες οι οποίοι δεν επιτρέπουν την έκπτωση μιας πληρωμής σε περίπτωση που το αντίστοιχο εισόδημα από την πληρωμή αυτή συμψηφίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με έκπτωση που προκύπτει βάσει ρύθμισης για ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικού μέσου η οποία οδηγεί σε διπλή έκπτωση ή σε έκπτωση χωρίς καταχώριση μεταξύ τρίτων χωρών.

(20) Ασυμφωνία στη μεταχείριση διπλής έδρας ενδέχεται να οδηγεί σε διπλή έκπτωση εάν μια πληρωμή που πραγματοποιείται από φορολογούμενο διπλής έδρας εκπίπτει βάσει των νομοθεσιών αμφότερων των περιοχών δικαιοδοσίας όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος. Για την αντιμετώπιση ασυμφωνίας στη μεταχείριση διπλής έδρας μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, το κράτος μέλος θα πρέπει να αρνείται την έκπτωση μιας πληρωμής, στον βαθμό που η πληρωμή αυτή συμψηφίζεται με ποσό το οποίο δεν αντιμετωπίζεται ως εισόδημα δυνάμει των νομοθετικών διατάξεων της άλλης περιοχής δικαιοδοσίας.

(21) Στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να βελτιωθεί η ανθεκτικότητα της εσωτερικής αγοράς συνολικά έναντι των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Αυτό δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από τα κράτη μέλη όταν

ενεργούν μεμονωμένα, δεδομένου ότι τα εθνικά συστήματα φορολογίας των εταιρειών διαφέρουν μεταξύ τους και ότι η ανεξάρτητη ανάληψη δράσης από τα κράτη μέλη απλώς θα αναπαραγάγει τον υφιστάμενο κατακερματισμό της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Η προσέγγιση αυτή θα επιτρέψει να συνεχιστούν οι αδυναμίες και οι στρεβλώσεις ως προς την αλληλουχία των διαφόρων εθνικών μέτρων. Επομένως, το αποτέλεσμα θα είναι η έλλειψη συντονισμού. Απεναντίας, λόγω του διασυνοριακού χαρακτήρα των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και της ανάγκης να υιοθετηθούν λύσεις που να ανταποκρίνονται στο σύνολο της εσωτερικής αγοράς, ο εν λόγω στόχος μπορεί να επιτευχθεί καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης. Συνεπώς, η Ένωση δύναται να λάβει μέτρα, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία ορίζεται στο ίδιο άρθρο, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα απαιτούμενα για την επίτευξη του προαναφερθέντος στόχου. Με τον καθορισμό του απαιτούμενου επιπέδου προστασίας για την εσωτερική αγορά, η παρούσα οδηγία αποσκοπεί μόνο στο να επιτύχει το αναγκαίο επίπεδο συντονισμού εντός της Ένωσης για τους σκοπούς της υλοποίησης των στόχων της.

(22) Ως εκ τούτου, η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως.

(23) Η Επιτροπή θα πρέπει να αξιολογήσει την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας τέσσερα έτη μετά την έναρξη ισχύος της και να υποβάλει έκθεση στο Συμβούλιο. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την αξιολόγηση αυτή,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

Η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 τροποποιείται ως εξής:

1) Το άρθρο 2 τροποποιείται ως εξής:

α) στο σημείο 4), το τρίτο εδάφιο αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«Για τους σκοπούς του άρθρου 9, ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται επίσης η οντότητα που ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς στον οποίο ανήκει και ο φορολογούμενος, η επιχείρηση στην οποία ο φορολογούμενος ασκεί σημαντική επιρροή στον τομέα της διαχείρισης ή η επιχείρηση που ασκεί σημαντική επιρροή στη διαχείριση του φορολογουμένου. Εφόσον η ασυμφωνία αφορά υβριδική οντότητα, ο ορισμός της συνδεδεμένης επιχείρησης τροποποιείται ώστε η απαίτηση του 25 τοις εκατό αντικαθίσταται από απαίτηση 50 τοις εκατό»·

β) το σημείο 9) αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«9) «ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων»: η κατάσταση μεταξύ φορολογουμένου και συνδεδεμένης επιχείρησης ή η δομημένη ρύθμιση μεταξύ μερών σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες, όπου οποιοδήποτε από τα ακόλουθα αποτελέσματα οφείλεται στις διαφορές ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό ενός χρηματοπιστωτικού μέσου ή οντότητας, ή στην αντιμετώπιση μιας εμπορικής παρουσίας ως μόνιμης εγκατάστασης:

α) διενεργείται έκπτωση από τη φορολογητέα βάση για την ίδια πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες τόσο στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία έχει

την πηγή της η πληρωμή, προκύπτουν δαπάνες ή ζημίες όσο και στην άλλη περιοχή δικαιοδοσίας («διπλή έκπτωση»),

β) υπάρχει έκπτωση από τη φορολογητέα βάση για μια πληρωμή στην περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία έχει την πηγή της η πληρωμή χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς της ίδιας πληρωμής στην άλλη περιοχή δικαιοδοσίας («έκπτωση χωρίς καταχώριση»),

γ) σε περίπτωση διαφορών ως προς την αντιμετώπιση μιας εμπορικής παρουσίας ως μόνιμης εγκατάστασης, μη φορολόγηση εισοδήματος το οποίο έχει την πηγή του σε μια περιοχή δικαιοδοσίας χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς του ίδιου εισοδήματος στην άλλη περιοχή δικαιοδοσίας («μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση»).

Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων υφίσταται μόνο στον βαθμό που η ίδια εκπίπτουσα πληρωμή, οι ίδιες δαπάνες ή οι ίδιες ζημίες που προκύπτουν σε δύο περιοχές δικαιοδοσίας υπερβαίνουν το ποσό του εισοδήματος που καταχωρίζεται και στις δύο περιοχές δικαιοδοσίας και που μπορεί να αποδοθεί στην ίδια πηγή.

Οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων περιλαμβάνουν επίσης τη μεταβίβαση ενός χρηματοπιστωτικού μέσου βάσει δομημένης ρύθμισης στην οποία εμπλέκεται φορολογούμενος, σε περίπτωση που η υποκείμενη απόδοση του μεταβιβαζόμενου χρηματοπιστωτικού μέσου αντιμετωπίζεται για φορολογικούς σκοπούς ως προερχόμενη ταυτόχρονα από περισσότερα από ένα εκ των μερών της ρύθμισης, που είναι για φορολογικούς σκοπούς κάτοικοι διαφορετικών περιοχών δικαιοδοσίας, με συνέπεια να προκύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα αποτελέσματα:

α) έκπτωση για πληρωμή που συνδέεται με την υποκείμενη απόδοση χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω πληρωμής, εκτός εάν η υποκείμενη απόδοση καταχωρίζεται στο φορολογητέο εισόδημα ενός εκ των εμπλεκόμενων μερών,

β) ελάφρυνση για τον παρακρατούμενο φόρο στην πηγή επί μιας πληρωμής που προκύπτει από το μεταβιβαζόμενο χρηματοπιστωτικό μέσο σε περισσότερα από ένα εκ των εμπλεκόμενων μερών.»·

γ) προστίθενται τα ακόλουθα σημεία 10) και 11):

«10) «ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς»: όμιλος ο οποίος αποτελείται από όλες τις οντότητες οι οποίες ενσωματώνονται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους,

11) «δομημένη ρύθμιση»: ρύθμιση που αφορά ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων όπου η ασυμφωνία αποτιμάται στους όρους της ρύθμισης ή ρύθμιση που έχει σχεδιαστεί με σκοπό να παράγει αποτέλεσμα ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, εκτός εάν δεν μπορούσε ευλόγως να αναμένεται ότι ο φορολογούμενος ή συνδεδεμένη επιχείρηση είχε επίγνωση της ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και δεν συμμετείχε στην αποτίμηση της αξίας του φορολογικού οφέλους που συνεπάγεται η ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.»·

2) Το άρθρο 4 τροποποιείται ως εξής:

α) στην παράγραφο 5 στοιχείο α), το σημείο ii) αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«ii) όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αποτιμώνται με βάση την ίδια μέθοδο, όπως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους,»·

β) η παράγραφος 8 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«8. Για τους σκοπούς των παραγράφων 1 έως 7, μπορεί να δοθεί στον φορολογούμενο το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με άλλα λογιστικά πρότυπα πέραν των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς ή του εθνικού συστήματος χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους.»·

3) Το άρθρο 9 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«Άρθρο 9
Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων

1. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ κρατών μελών οδηγεί σε διπλή έκπτωση για την ίδια πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες, η έκπτωση χορηγείται μόνο στο κράτος μέλος όπου έχει την πηγή της η πληρωμή αυτή, προκύπτουν δαπάνες ή ζημίες.

   Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στην οποία εμπλέκεται τρίτη χώρα οδηγεί σε διπλή έκπτωση για την ίδια πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αρνείται την έκπτωση για την εν λόγω πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες, εκτός εάν το έχει ήδη πράξει η τρίτη χώρα.

2. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ κρατών μελών οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, το κράτος μέλος του πληρωτή αρνείται την έκπτωση των εν λόγω πληρωμών.

   Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στην οποία εμπλέκεται τρίτη χώρα οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση:

   i) εάν η πληρωμή έχει την πηγή της σε κράτος μέλος, το εν λόγω κράτος μέλος αρνείται την έκπτωση ή

   ii) εάν η πληρωμή έχει την πηγή της σε τρίτη χώρα, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος επιβάλλει στον φορολογούμενο την υποχρέωση να καταχωρίσει την εν λόγω πληρωμή στη φορολογητέα βάση, εκτός εάν η τρίτη χώρα έχει ήδη αρνηθεί την έκπτωση ή έχει επιβάλει την υποχρέωση καταχώρισης της εν λόγω πληρωμής.

3. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ κρατών μελών στην οποία εμπλέκεται μόνιμη εγκατάσταση οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση, το κράτος μέλος όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς επιβάλλει στον φορολογούμενο την υποχρέωση να καταχωρίσει στη φορολογητέα βάση το εισόδημα που αποδίδεται στη μόνιμη εγκατάσταση.

Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στην οποία εμπλέκεται μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται σε τρίτη χώρα οδηγεί σε μη φορολόγηση χωρίς καταχώριση, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος επιβάλλει στον φορολογούμενο την υποχρέωση να καταχωρίσει στη φορολογητέα βάση το εισόδημα που αποδίδεται στη μόνιμη εγκατάσταση στην τρίτη χώρα.

4. Στον βαθμό που μια πληρωμή φορολογουμένου προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα συμψηφίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με πληρωμή, δαπάνες ή ζημίες που οφείλονται σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων σε δύο διαφορετικές περιοχές δικαιοδοσίας εκτός της Ένωσης, το κράτος μέλος του φορολογουμένου αρνείται την έκπτωση, από τη φορολογητέα βάση, της εν λόγω πληρωμής του φορολογουμένου προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα, εκτός εάν μία από τις εμπλεκόμενες τρίτες χώρες έχει αρνηθεί ήδη την έκπτωση για την πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες που θα μπορούσαν να εκπίπτουν σε δύο διαφορετικές περιοχές δικαιοδοσίας.

5. Στον βαθμό που η αντίστοιχη καταχώριση μιας εκπίπτουσας πληρωμής από φορολογούμενο προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα συμψηφίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με πληρωμή η οποία, λόγω ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, δεν καταχωρίζεται από τον δικαιούχο της πληρωμής στην οικεία φορολογική βάση, το κράτος μέλος του φορολογουμένου αρνείται την έκπτωση από τη φορολογητέα βάση για την εν λόγω πληρωμή από τον φορολογούμενο προς συνδεδεμένη επιχείρηση σε τρίτη χώρα, εκτός εάν μία από τις εμπλεκόμενες τρίτες χώρες έχει ήδη αρνηθεί την έκπτωση για τη μη καταχωρισθείσα πληρωμή.

6. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων οδηγεί σε ελάφρυνση για τον παρακρατούμενο φόρο στην πηγή επί μιας πληρωμής που προκύπτει από μεταβιβαζόμενο χρηματοπιστωτικό μέσο σε περισσότερα από ένα εκ των εμπλεκόμενων μερών, το κράτος μέλος του φορολογουμένου περιορίζει το όφελος της εν λόγω ελάφρυνσης κατ' αναλογία προς το καθαρό φορολογητέο εισόδημα όσον αφορά την εν λόγω πληρωμή.

7. Για τους σκοπούς των παραγράφων 1 έως 6, ως «πληρωτής» νοείται η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην οποία έχει την πηγή της η πληρωμή, προκύπτουν δαπάνες ή ζημίες.»·

4) στο κεφάλαιο ΙΙ προστίθεται το ακόλουθο άρθρο 9α:

«Άρθρο 9α
Ασυμφωνίες στη μεταχείριση της φορολογικής κατοικίας

Στον βαθμό που μια πληρωμή, δαπάνες ή ζημίες φορολογουμένου που είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς τόσο σε κράτος μέλος όσο και σε τρίτη χώρα, σύμφωνα με το δίκαιο του εν λόγω κράτους μέλους και της εν λόγω τρίτης χώρας, εκπίπτουν από τη φορολογητέα βάση και στις δύο περιοχές δικαιοδοσίας και η εν λόγω πληρωμή, οι δαπάνες ή οι ζημίες μπορούν να συμψηφιστούν στο κράτος μέλος του φορολογουμένου με φορολογητέο εισόδημα το οποίο δεν καταχωρίζεται στην τρίτη χώρα, το κράτος μέλος του φορολογουμένου αρνείται την έκπτωση για την εν λόγω πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες, εκτός εάν το έχει ήδη πράξει η τρίτη χώρα.».

Άρθρο 2

1. Τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία. Κοινοποιούν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

   Εφαρμόζουν αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου 2019.

   Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της αναφοράς αποφασίζεται από τα κράτη μέλη.

2. Τα κράτη μέλη κοινοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

Άρθρο 3

Η παρούσα οδηγία αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 4

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Στρασβούργο,

Για το Συμβούλιο
Ο Πρόεδρος