EVROPSKA
KOMISIJA

Strasbourg, 25.10.2016
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Predlog

DIREKTIVA SVETA

o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami

{SWD(2016) 345 final}

OBRAZLOŽITVENI MEMORANDUM

1. OZADJE PREDLOGA

• Razlogi za predlog in njegovi cilji

Ureditve hibridnega neskladja izkoriščajo razlike v davčni obravnavi subjekta ali instrumenta v zakonodajah dveh ali več davčnih jurisdikcij, da se doseže dvojno neobdavčenje. Tovrstne ureditve so zelo razširjene, njihova posledica pa je znatna erozija davčnih osnov pravnih oseb, ki so davčni zavezanci v EU. Zato je treba določiti pravila za preprečevanje takšne erozije davčne osnove.

Pravila o hibridnem neskladju v Direktivi Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga[1] (v nadaljnjem besedilu: direktiva proti izogibanju davkom) obravnavajo najbolj razširjene oblike hibridnih neskladij, vendar samo znotraj EU. Člen 9 direktive proti izogibanju davkom se ukvarja s hibridnimi neskladji, ki so posledica razlik v pravni opredelitvi subjekta ali finančnega instrumenta med davčnim zavezancem v državi članici in povezanim podjetjem v drugi državi članici ali v strukturirani ureditvi med stranmi v državah članicah.

Vendar davčni zavezanci v EU, ki sodelujejo v čezmejnih strukturah, ki vključujejo tretje države, hibridna neskladja izkoriščajo tudi za zmanjšanje svoje skupne davčne obveznosti v EU. Zato je splošno priznano, da bi bilo treba preprečiti tudi hibridna neskladja, ki vključujejo tretje države.

Poleg tega obstajajo tudi druge vrste neskladij, kot so neskladja, povezana s hibridnimi stalnimi poslovnimi enotami, hibridni prenosi, t. i. uvožena neskladja in neskladja, povezana z družbami, ki so dvojni rezidenti, ki niso obravnavana v členu 9 direktive proti izogibanju davkom.

Svet ECOFIN je objavil izjavo o hibridnih neskladjih kot del končnega kompromisnega predloga za direktivo proti izogibanju davkom, o katerem je bil dogovor dosežen 20. junija 2016. V tej izjavi Svet ECOFIN Komisijo poziva, naj „do oktobra 2016 pripravi predlog o hibridnih neskladjih, pri katerih so udeležene tretje države, in v njem določi pravila, ki so skladna z in enako učinkovita kot pravila, priporočena v poročilu OECD o ukrepu za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička 2, da bi dogovor lahko dosegli do konca leta 2016“.

Ta direktiva določa pravila za preprečevanje hibridnih neskladij, ki vključujejo tretje države. Poleg tega ta direktiva obravnava hibridna neskladja, ki vključujejo stalne poslovne enote, tako znotraj EU kot tudi v zvezi s tretjimi državami, hibridne prenose, uvožena neskladja in neskladja, povezana z družbami, ki so dvojni rezidenti.

• Skladnost z veljavnimi predpisi s področja zadevne politike

Ta direktiva izhaja iz priporočil iz poročila OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanje dobička o ukrepu 2 „Nevtralizacija učinkov ureditev hibridnega neskladja“. Večina držav članic se je zavezala k izvajanju teh priporočil. Poročilo OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanje dobička določa celovit okvir o hibridnih neskladjih in zajema neskladja pri hibridnih subjektih in hibridnih instrumentih, hibridne prenose, uvožena neskladja in neskladja, povezana z družbami, ki so dvojni rezidenti. Poleg tega je OECD 22. avgusta 2016 objavila osnutek za javno obravnavo o neskladnih strukturah pri podružnicah, ki zajemajo neskladja, povezana s hibridnimi stalnimi

[1] Direktiva Sveta (EU) 2016/1164, UL L 193, str. 1.

poslovnimi enotami. S skladnim in usklajenim načinom prenosa priporočil OECD na ravni EU bi se preprečilo morebitna izkrivljanja, davčne ovire za podjetja, nove vrzeli ali neskladja na notranjem trgu.

Ta direktiva je del svežnja, ki vključuje tudi ponovno oživitev predloga o skupni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljnjem besedilu: CCCTB) in predloga o skupni osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljnjem besedilu: CCTB). Pravila o hibridnih neskladjih v predlogih o CCCTB in CCTB so skladna s pravili iz te direktive.

Skupina za kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja je sprejela dogovor o smernicah za odpravo različnih vrst hibridnih neskladij. Vendar je glede na to, da smernice za države članice ne morejo biti pravno zavezujoče, še vedno treba sprejeti zavezujoča pravila, da se zagotovi, da države članice ta neskladja učinkovito odpravijo.

Ta direktiva je sprememba direktive proti izogibanju davkom. Določa pravno zavezujoča pravila, da se državam članicam omogoči učinkovita odprava ureditev hibridnega neskladja, ki niso obravnavane v direktivi proti izogibanju davkov.

Besedilo določa na načelih temelječa pravila in prepušča podrobnosti njihovega izvajanja državam članicam, saj bodo te lažje oblikovale natančne elemente pravil na način, ki najbolje ustreza njihovim sistemov obdavčevanja dohodkov pravnih oseb. Ta direktiva ima enako osebno področje uporabe kot direktiva proti izogibanju davkom, torej je njen cilj zajeti vse davčne zavezance, ki so zavezani k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici.

2. PRAVNA PODLAGA, SUBSIDIARNOST IN SORAZMERNOST

• Pravna podlaga

Zakonodaja o neposrednih davkih spada na področje uporabe člena 115 Pogodbe o delovanju EU (v nadaljnjem besedilu: PDEU). V skladu s to določbo naj bi imeli pravni ukrepi približevanja iz tega člena pravno obliko direktive.

• Subsidiarnost (za neizključno pristojnost)

Ta predlog je skladen z načelom subsidiarnosti. Narava zadevnega področja zahteva skupno pobudo za celoten notranji trg.

Glede na to, da je glavni cilj te direktive izboljšati odpornost notranjega trga pred tveganji izogibanja davkom, ki izhajajo iz zlorab hibridnih neskladij, je jasno, da tega ni mogoče zadovoljivo doseči s posamičnim delovanjem držav članic in brez usklajevanja. Neskladje pri obdavčevanju je posledica vzajemnega delovanja vsaj dveh davčnih sistemov, kar pomeni, da ima takšno neskladje že samo po sebi čezmejno razsežnost. Ker so nacionalni sistemi davka od dohodkov pravnih oseb različni, bi nepovezani ukrepi držav članic le ohranili obstoječo razdrobljenost notranjega trga na področju neposredne obdavčitve in omogočili, da se neskladja ohranjajo. Učinke neskladij je mogoče odpraviti le s popravnimi ukrepi na ravni Unije. Ker hibridna neskladja izkrivljajo delovanje notranjega trga, bi se z uporabo skupnih načel za njihovo odpravo okrepila tudi usklajenost na notranjem trgu.

Poleg tega bi celovit okvir pravil proti ureditvam hibridnega neskladja na ravni EU pomenil dodano vrednost v primerjavi s tem, kar je mogoče doseči s številnimi nacionalnimi pravili. Pobuda EU v največji možni meri zmanjšuje tveganje obstoja vztrajnih vrzeli ali dvojnega obdavčevanja, ki bi jih lahko vsebovala sestavljanka nacionalnih pravil za odpravo hibridnih neskladij.

Tak pristop je torej skladen z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe o Evropski uniji.

- **Sorazmernost**

Predvideni ukrepi ne presegajo tega, kar je potrebno za zagotovitev potrebne ravni zaščite za notranji trg. V skladu z načelom sorazmernosti predlagana pravila ne presegajo tistega, kar je potrebno za dosego njihovega cilja. Direktiva zato ne predpisuje popolne uskladitve, temveč le potrebno zaščito sistemov davka od dohodkov pravnih oseb držav članic. Okrepi so omejeni na primere odprave dvojnega odbitka, odbitka v eni državi brez njegove vključitve v davčno osnovo druge države ali neobdavčenja prihodkov v eni državi brez vključitve teh prihodkov v drugi državi. Direktiva tako zagotavlja nujno stopnjo usklajenosti v Uniji za namene uresničitve njenih ciljev. Ta pravila ne posegajo v nacionalne okvire, ki opredeljujejo subjekte ali plačila s pravnega vidika. Cilj te direktive je le doseganje tistega, kar je nujno potrebno, da se zmanjšajo škodljivi davčni učinki hibridnih neskladij na notranjem trgu. S tega vidika predlog ne presega tistega, kar je potrebno za dosego njegovih ciljev in je zato skladen z načelom sorazmernosti.

- **Izbira instrumenta**

Gre za predlog direktive, ki je edini razpoložljivi instrument v skladu s pravno podlago, tj. členom 115 PDEU.

3. REZULTATI NAKNADNIH OCEN, POSVETOVANJ Z ZAINTERESIRANIMI STRANMI IN OCEN UČINKA

- **Posvetovanja z zainteresiranimi stranmi**

Države članice so v večini članice OECD ter so sodelovale v dolgih in podrobnih razpravah o ukrepih proti eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička, vključno z ukrepom 2 o nevtralizaciji ureditev hibridnega neskladja, med letoma 2013 in 2015. OECD je organizirala obsežna javna posvetovanja z zainteresiranimi stranmi o vsakem od ukrepov proti eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička.

O elementih tega predloga direktive je potekala razprava z delegacijami držav članic na sestanku delovne skupine IV 26. julija 2016. Poleg tega so bili elementi tega predloga direktive na splošno predstavljeni delegacijam držav članic ter predstavnikom gospodarstva in nevladnih organizacij na srečanju platforme o dobrem davčnem upravljanju 16. septembra 2016, o njih pa je takrat potekala tudi razprava.

- **Zbiranje in uporaba strokovnih mnenj**

Elementi te direktive izhajajo iz poročila OECD o nevtralizaciji učinkov ureditev hibridnega neskladja, ki je bil del projekta OECD/G-20 za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička.

- **Ocena učinka**

OECD je novembra 2015 v okviru svežnja za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička objavila poročilo o ukrepu 2. Članice OECD/G-20 so zavezane upoštevati rezultate projekta za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička in k njegovemu doslednemu izvajanju. Številne države članice, ki so članice OECD, so se zavezale, da bodo rezultate projekta za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička čim prej prenesle v nacionalno zakonodajo. Kot pri drugih rezultatih projekta za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička je ključnega

pomena, da se v EU doseže hiter napredek pri usklajevanju izvajanja pravil o hibridnih neskladjih, ki vključujejo tretje države. To je potrebno, da se prepreči, da delovanja notranjega trga ne bi ovirali enostranski ukrepi, ki jih sprejmejo nekatere države članice (ne glede na to, ali so članice OECD ali ne) same, ali pa odsotnost ukrepanja drugih držav članic.

V ločenem delovnem dokumentu služb Komisije, ki je priložen k tej direktivi, je pripravljena kvalitativna analiza, ki vsebuje pregled obstoječih ugotovitev o ureditvah hibridnega neskladja na podlagi nedavnih študij OECD in Evropske komisije. V delovnem dokumentu služb Komisije so izpostavljeni mehanizmi, za katere je bilo ugotovljeno, da se najpogosteje pojavljajo, in ki so povezani z ureditvami hibridnega neskladja. Poleg tega delovni dokument služb Komisije obravnava cilje in značilnosti te direktive.

Zato ocena učinka tega predloga ni bila izvedena, in sicer iz naslednjih razlogov: obstaja močna povezava z delom OECD v zvezi z erozijo davčne osnove in preusmerjanjem dobička, v delovnem dokumentu služb Komisije je navedena obsežna analiza obstoječih ugotovitev in zainteresirane strani so bile vključene v posvetovanja o tehničnih vidikih predlaganih pravil v predhodni fazi. V zvezi s tem je treba opozoriti, da ocena učinka ni bila izvedena tudi v primeru direktive proti izogibanju davkom, ki jo ta predlog spreminja. Poleg tega države članice v obliki izjave Sveta, priložene direktivi proti izogibanju davkom, zahtevajo nujno in takojšnje ukrepanje, da se direktiva o tem vprašanju predloži do oktobra 2016.

4. PRORAČUNSKE POSLEDICE

Ta predlog direktive nima proračunskih posledic za EU.

5. DRUGI ELEMENTI

- **Natančnejša pojasnitev posameznih določb predloga**

Priporočila v poročilu OECD o nevtralizaciji ureditev hibridnega neskladja (v nadaljnjem besedilu: poročilo OECD) so predpisi, ki nevtralizirajo učinek hibridnega neskladja z zagotovitvijo, da se plačilo obdavči vsaj enkrat. Pravila o hibridnem neskladju v direktivi proti izogibanju davkom temeljijo na pristopu OECD, kar pomeni, da nevtralizirajo učinek hibridnega neskladja. Ta predlog temelji na enakem pristopu. Podobno kot direktiva proti izogibanju davkom se ta predlog uporablja za vse davčne zavezance, ki so v državi članici zavezani k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb. Njen cilj je zajeti vse ureditve hibridnega neskladja, kadar je vsaj ena od udeleženih strani pravna oseba, ki je davčni zavezanec v državi članici.

Cilj te direktive ni vplivati na splošne značilnosti davčnega sistema jurisdikcije, temveč le na neskladja, ki so posledica nasprotujočih si davčnih pravil med dvema ali več jurisdikcijami. Zato ta direktiva ne obravnava primerov, pri katerih je bilo plačano le malo ali pa nič davkov zaradi nizke davčne stopnje ali davčnega sistema jurisdikcije.

Pravila o hibridnem neskladju veljajo samo v primeru neskladja med davčnim zavezancem in povezanim podjetjem ali v primeru strukturirane ureditve med udeleženimi stranmi. Opredelitev povezanega podjetja za namen pravil o hibridnem neskladju temelji na opredelitvi t. i. „kontrolne skupine“, za katero veljajo priporočila v poročilu OECD.

Zaradi pravne varnosti bi bilo treba poudariti, da se ta direktiva nanaša na odbitek od davčne osnove ali vključitev v davčno osnovo podjetja.

- Neskladja pri hibridnih subjektih

Izraz „subjekt“ se nanaša na katero koli vrsto pravne oblike, v okviru katere je mogoče poslovati. Subjekt je lahko pregleden ali nepregleden za davčne namene. Če je subjekt pregleden za davčne namene, na primer v primeru partnerstva, subjekt sam ne plačuje davka, vendar se sorazmerni delež postavk prihodkov, dobička in odhodkov, ki izhajajo iz partnerstva ali so nastali v okviru partnerstva, dodeli partnerjem kot obdavčljivi dohodek. Po drugi strani je nepregleden subjekt, na primer podjetje, zavezan plačilu davka od dohodkov. Stalna poslovna enota je lahko del subjekta, vendar se sama ne obravnava kot ločen subjekt.

Neskladje pri hibridnem subjektu nastane, če ena jurisdikcija za davčne namene subjekt obravnava kot preglednega, druga pa kot nepreglednega. To lahko privede do dvojnega odbitka enakega plačila, odhodkov ali izgub ali do odbitka plačila brez ustrezne vključitve tega plačila.

Neskladje pri hibridnem subjektu, ki vodi do dvojnega odbitka

Dvojni odbitek pomeni, da je isto plačilo odbitno od davčne osnove v več kot eni jurisdikciji. Če se subjekt v jurisdikciji, v kateri je bil prvotno ustanovljen ali ustvarjen, za davčne namene obravnava kot nepregleden, so plačilo, odhodki ali izgube subjekta odbitni od davčne osnove subjekta. Če se isti subjekt obravnava kot pregleden v jurisdikciji imetnika lastniškega deleža v subjektu, so ta plačila, odhodki ali izgube odbitni tudi od davčne osnove imetnika lastniškega deleža v tej jurisdikciji, kar vodi do dvojnega odbitka v smislu člena 2(9)(a).

Vendar se lahko tudi dohodki hibridnega subjekta vključijo kot obdavčljivi dohodek v več kot eni jurisdikciji. Da bi se upoštevala ta t. i. dvojna vključitev dohodkov, namerava predlog nevtralizirati dvojni odbitek le v obsegu, v katerem isto plačilo, odhodki ali izgube, odbiti v dveh jurisdikcijah, presegajo znesek dohodkov, ki jih je mogoče pripisati istemu hibridnemu subjektu in ki je vključen v obeh jurisdikcijah.

V primeru neskladja pri hibridnem subjektu med dvema državama članicama, ki vodi do dvojnega odbitka, se na podlagi direktive proti izogibanju davkom odbitek izvede samo v državi članici, v kateri je vir plačila.

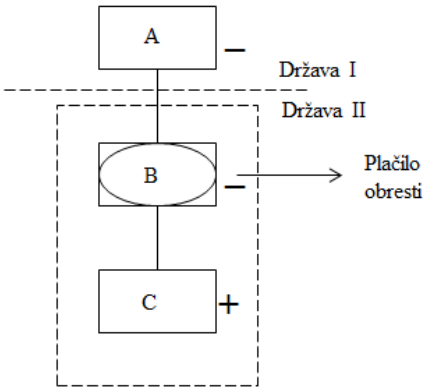
V primeru neskladja pri hibridnem subjektu med državo članico in tretjo državo bi morala zadevna država članica na podlagi drugega pododstavka člena 9(1) zavrniti odbitek plačila, odhodkov ali izgub ne glede na to, ali je vir plačila v državi članici ali tretji državi, razen če tega ni storila že tretja država.

Primer 1

A, B in C so povezana podjetja.
Hibridni subjekt B je nepregleden v državi II, za državo I pa pregleden.
Podjetje B plačuje obresti tretji osebi.
Plačilo obresti odbijeta tako podjetje A kot tudi hibridni subjekt B.
Plačilo podjetja B se izravna z dohodkom podjetja C v okviru davčne ureditve za skupine v državi II.

Če je država I država članica (DČ), država II pa tretja država,
bi morala država I (DČ) zavrniti odbitek plačila obresti.
Če je država I tretja država, država II pa DČ,
bi morala država II (DČ) zavrniti odbitek plačila obresti.

Dvojni odbitek se lahko pojavi le v obsegu, v katerem plačilo presega dohodek iz istega vira. Če ima torej podjetje B dohodek v višini 4 in izvede plačilo v višini 10, znaša dvojni odbitek 6.



Neskladje pri hibridnih subjektih, ki vodi do odbitka brez vključitve

Odbitek brez vključitve pomeni odbitek plačila od davčne osnove v eni jurisdikciji brez ustrezne vključitve tega plačila v davčno osnovo davčnega zavezanca v drugi jurisdikciji.

Na primer: če se subjekt obravnava kot nepregleden v jurisdikciji, v kateri je bil ustanovljen ali ustvarjen, lahko od davčne osnove odbije plačila, plačana imetniku lastniškega deleža v tem subjektu. Če je subjekt kljub temu v jurisdikciji, katere rezident je imetnik lastniškega deleža, obravnavan kot pregleden, plačila ne bodo priznana in zato ne bodo vključena v obdavčljivi dohodek imetnika lastniškega deleža, kar vodi do odbitka brez vključitve v smislu člena 2(9)(b).

Pri nevtralizaciji rezultata odbitka brez vključitve bi bilo treba upoštevati tudi dvojno vključitev dohodkov.

V primeru neskladja pri hibridnem subjektu med dvema državama članicama, ki vodi do odbitka brez vključitve, bi morala država članica plačnika na podlagi direktive proti izogibanju davkom zavrniti odbitek plačila.

Primer 2

A, B in C so povezana podjetja.

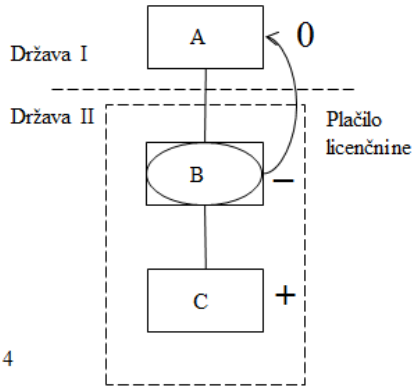
Hibridni subjekt B je nepregleden v državi II, za državo I pa pregleden.

Hibridni subjekt B odbije plačilo licenčnine podjetja B podjetju A, vendar tega plačila podjetje A ne vključi.

Plačilo podjetja B se izravna z dohodkom podjetja C v okviru davčne ureditve za skupine v državi II.

Če je država I DČ, država II pa tretja država, bi morala država I (DČ) od podjetja A zahtevati, da plačilo licenčnine vključi v svoj dohodek. Če je država I tretja država, država II pa DČ, bi morala država II (DČ) zavrniti odbitek plačila licenčnine.

Dvojni odbitek se lahko pojavi le v obsegu, v katerem plačilo presega dohodek iz istega vira. Če ima torej podjetje B dohodek v višini 4 in izvede plačilo v višini 10, znaša dvojni odbitek 6.



Ali: če se subjekt v jurisdikciji, v kateri je bil prvotno ustanovljen ali ustvarjen, za davčne namene obravnava kot pregleden, se plačilo temu subjektu tam ne bo obdavčilo. Če je kljub temu imetnik lastniškega deleža v tem subjektu rezident druge jurisdikcije in ta druga jurisdikcija subjekt obravnava kot nepreglednega[2], se plačilo ne bo obdavčilo niti v tej drugi jurisdikciji. Ob predpostavki, da je plačnik plačilo odbil od davčne osnove, bi lahko tudi v tem primeru šlo za odbitek brez vključitve v smislu člena 2(9)(b).

[2] Subjekt, ki se obravnava kot pregleden v jurisdikciji, v kateri je bil prvotno ustanovljen ali ustvarjen, in kot nepregleden v drugi jurisdikciji, se imenuje obratni hibridni subjekt.

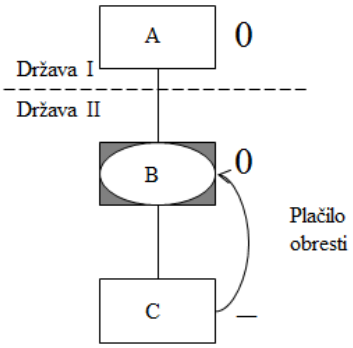
Primer 3

A, B in C so povezana podjetja.

Hibridni subjekt B je pregleden v državi II, za državo I pa nepregleden. (obratni hibridni subjekt).

Plačilo obresti podjetja C podjetju B odbije podjetje C, vendar ga ne vključi niti obratni hibridni subjekt B niti podjetje A.

Če je država I DČ, država II pa tretja država, bi morala država I (DČ) od podjetja A zahtevati, da plačilo obresti vključi v svoj dohodek. Če je država I tretja država, država II pa DČ, bi morala država II (DČ) zavrniti odbitek plačila obresti s strani podjetja C.



V primeru neskladja pri hibridnem subjektu, ki vodi v odbitek brez vključitve, med državo članico in tretjo državo je najprej treba ugotoviti, katera je jurisdikcija plačnika. Če je jurisdikcija plačnika država članica, bi morala ta država članica zavrniti odbitek plačila od davčne osnove v obsegu neskladja na podlagi člena 9(2)(i). Če je jurisdikcija plačnika tretja država, bi morala zadevna država članica sprejeti pravilo, ki od davčnega zavezanca zahteva, da plačilo vključi v davčno osnovo v obsegu neskladja na podlagi člena 9(2)(ii).

Poleg prejšnjega primera lahko neskladje pri hibridnem subjektu, ki vodi v odbitek brez vključitve v smislu člena 2(9)(b), nastane tudi v primeru, če se hibridni subjekt ne nahaja niti v državi članici niti v jurisdikciji povezanega podjetja.

Primer 4

A, B in C so povezana podjetja.

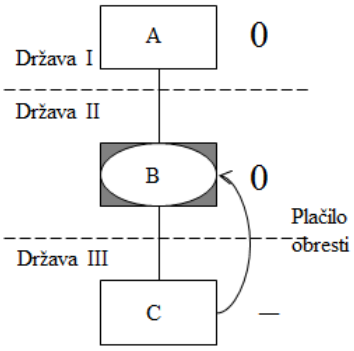
Hibridni subjekt B je pregleden v državi II in za državo III, za državo I pa nepregleden (obratni hibridni subjekt).

Plačilo obresti podjetja C podjetju B odbije podjetje C, vendar ga ne vključi niti obratni hibridni subjekt B niti podjetje A.

Podjetje A je (tudi) povezano podjetje podjetja C.

Obstaja neskladje med državo I in državo III v zvezi s subjektom v drugi državi: obratni hibridni subjekt B v državi II.

Če je država I DČ, država III pa tretja država, bi morala država I (DČ) od podjetja A zahtevati, da plačilo obresti vključi v svoj dohodek. Če je država I tretja država, država III pa DČ, bi morala država III (DČ) zavrniti odbitek plačila obresti s strani podjetja C.



- Neskladja pri hibridnih instrumentih

Neskladje pri hibridnih instrumentih se pojavi, če se davčna obravnava finančnega instrumenta v dveh jurisdikcijah razlikuje. V primeru neskladja pri hibridnih instrumentih se lahko plačilo odbije od davčne osnove plačnika, vendar se to plačilo ne vključi v davčno osnovo prejemnika, kar vodi do odbitka brez vključitve v smislu člena 2(9)(b).

V primeru neskladja pri hibridnih instrumentih med dvema državama članicama, ki vodi do odbitka brez vključitve, bi morala država članica plačnika na podlagi direktive proti izogibanju davkom zavrniti odbitek plačila.

Neskladje pri hibridnih instrumentih med državo članico in tretjo državo bi bilo treba obravnavati glede na jurisdikcijo plačnika. Če je jurisdikcija plačnika država članica, bi morala ta država članica zavrniti odbitek plačila od davčne osnove v obsegu neskladja na podlagi člena 9(2)(i). Če je jurisdikcija plačnika tretja država, bi morala zadevna država članica zahtevati, da se plačilo vključi v davčno osnovo v obsegu neskladja na podlagi člena 9(2)(ii).

- Hibridni prenosi

Hibridni prenos je ureditev za prenos finančnega instrumenta, kadar se zakonodaja dveh jurisdikcij razlikuje glede na to, ali pripada lastništvo izplačil na temeljno sredstvo prenosniku ali prevzemniku. Pravila o hibridnem prenosu, ki se priporočajo v poročilu OECD, so namenjena zlasti poslom prodaje in ponovnega nakupa (repo posli) ter poslom posojanja vrednostnih papirjev. Hibridni prenosi se običajno oblikujejo v finančnih centrih in so izpeljani iz kompleksnih struktur. Ta predlog ne namerava ovirati teh struktur kot takih, ampak le obravnavati davčne posledice, kadar je cilj teh struktur izkoriščanje neskladja.

Hibridni prenos lahko vodi do odbitka brez vključitve v smislu zadnjega pododstavka (i) člena 2(9), če ena jurisdikcija plačilo, povezano z osnovnim donosom prenesenega instrumenta, obravnava kot odbitni izdatek, druga pa isti znesek obravnava kot (davka oproščen) donos temeljnega sredstva. Osnovni donos je dohodek, povezan s prenesenim instrumentom, in dohodek, ki iz njega izhaja. V tem primeru bi se moral za to plačilo uporabljati člen 9(2). Ta pravila o hibridnem neskladju ne bi smela veljati, če je osnovni donos prenesenega instrumenta vključen v obdavčljivi dohodek ene od udeleženih strani, ker bodo v tem primeru v istem davčnem položaju kot če transakcija ne bi bila sklenjena.

Hibridni prenos lahko tudi izkorišča razlike med državo članico in tretjo državo pri pripisovanju dohodka iz finančnega sredstva, kar pomeni, da se isto plačilo obravnava, kot da hkrati izhaja od različnih davčnih zavezancev, ki so rezidenti v različnih jurisdikcijah. V teh primerih lahko oba davčna zavezanca zaprosita za olajšavo v obliki davčnega odtegljaja na plačilo, kakor je opisano v zadnjem pododstavku (ii) člena 2(9). Na podlagi člena 9(6) bi bilo to treba rešiti z omejitvijo zneska olajšave v sorazmerju z neto dohodkom davčnega zavezanca iz ureditve.

- Neskladja pri hibridnih stalnih poslovnih enotah

Neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah med dvema jurisdikcijama nastane, kadar se v eni jurisdikciji poslovne dejavnosti v jurisdikciji obravnavajo kot dejavnosti, ki se izvajajo prek stalne poslovne enote, v drugi jurisdikciji pa se te dejavnosti ne obravnavajo kot dejavnosti, ki se izvajajo prek stalne poslovne enote.

Neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah, ki vodi do neobdavčitve brez vključenosti

Neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah lahko vodi do neobdavčitve brez vključenosti, kadar davčni zavezanec opravlja poslovne dejavnosti v drugi jurisdikciji in ta jurisdikcija teh dejavnosti ne obravnava kot dejavnosti, ki se opravljajo prek stalne poslovne enote, medtem ko jurisdikcija, v kateri je davčni zavezanec rezident, te dejavnosti obravnava kot dejavnosti, ki se izvajajo prek stalne poslovne enote v drugi jurisdikciji. Zato se dobiček iz teh poslovnih dejavnosti ne obdavči v jurisdikciji, v kateri se te dejavnosti opravljajo, medtem ko jurisdikcija, v kateri je davčni zavezanec rezident, določa oprostitev davka za ta dobiček, kar vodi do neobdavčitve brez vključenosti v smislu člena 2(9)(c).

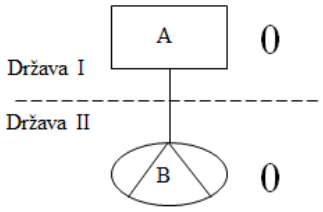
V primeru neskladja pri hibridnih stalnih poslovnih enotah med več kot eno državo članico, ki vodi do neobdavčitve brez vključenosti, bi morala država članica, v kateri je davčni zavezanec rezident, dohodek, pripisan tej stalni poslovni enoti, vključiti (in ne oprostiti) na podlagi prvega pododstavka člena 9(3). V primeru hibridne stalne poslovne enote, ki se nahaja v tretji

državi, bi morala zadevna država članica, v kateri je davčni zavezanec rezident, dohodek, pripisan tej stalni poslovni enoti, prav tako vključiti (in ne oprostiti) na podlagi drugega pododstavka člena 9(3).

Primer 5

Država I priznava B kot stalno poslovno enoto v državi II, vendar ta ni priznana kot stalna poslovna enota v državi II (obratna hibridna stalna poslovna enota).
V državi II ni obdavčitve, dobiček, pripisan obratni hibridni stalni poslovni enoti, je v državi I oproščen.

Če je država I DČ, bi morala država I dobiček, pripisan hibridni stalni poslovni enoti B, obdavčiti in ne oprostiti.



Neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah, ki vodi do dvojnega odbitka

Neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah lahko vodi do dvojnega odbitka v smislu pododstavka (a) člena 2(9), če so plačilo, odhodki ali izgube odbitni od davčne osnove tako v jurisdikciji, v kateri je davčni zavezanec rezident, kot tudi v jurisdikciji hibridne stalne poslovne enote, v kateri se plačilo, odhodki ali izgube lahko odbijejo.

Pravila, določena v členu 9(1), veljajo tudi za neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah, ki vodi do dvojnega odbitka.

Neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah, ki vodi do odbitka brez vključitve

Neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah lahko vodi do odbitka brez vključitve v smislu pododstavka (b) člena 2(9), če se plačilo, ki ga hibridna stalna poslovna enota izplača sedežu, odbije od davčne osnove v jurisdikciji, v kateri se hibridna stalna poslovna enota nahaja, vendar ni vključeno v davčno osnovo v jurisdikciji, v kateri je davčni zavezanec rezident, ker slednja jurisdikcija stalne poslovne enote ne priznava.

Pravila, določena v členu 9(2), veljajo tudi za neskladje pri hibridnih stalnih poslovnih enotah, ki vodi do odbitka brez vključitve.

- Uvožena neskladja

Uvožena neskladja izhajajo iz ureditev, ki vključujejo člane skupine, ali na splošno iz strukturiranih ureditev, ki preusmerjajo učinek hibridnega neskladja med stranmi v tretjih državah v jurisdikcijo države članice z uporabo nehibridnega instrumenta. Neskladje se uvozi v državo članico, če se odbitno plačilo v okviru nehibridnega instrumenta uporabi za financiranje odhodkov v okviru strukturirane ureditve, ki vključuje hibridno neskladje med tretjimi državami. To pomeni, da nastane tok prihodkov iz EU, ki na koncu niso obdavčeni. Zato se predlaga, da se vključijo pravila, ki prepovedujejo odbitek plačila, če se dohodek iz takšnega plačila neposredno ali posredno pobota z odbitkom, ki izhaja iz hibridne neskladne ureditve, ki vodi do dvojnega odbitka (člen 9(4)) ali odbitka brez vključitve (člen 9(5)) med tretjimi državami. Ključni cilj pravil o uvoženih neskladjih je ohranitev celovitosti drugih pravil o hibridnem neskladju z odpravo vseh spodbud za mednarodne skupine, da bi sklepale ureditve hibridnega neskladja. Opozoriti je treba, da pravila o uvoženih neskladjih ne veljajo za vsa plačila, ki se izplačajo prejemnikom plačila, ki so podjetja, v državi članici, saj bi morale države članice implementirati druga pravila o hibridnem neskladju iz tega predloga.

Uvoženo neskladje lahko vključuje uvoz dvojnega odbitka:

Primer 6

A, B, C in D so povezana podjetja.

Podjetje D je davčni zavezanec v DČ. Plačilo obresti 1 podjetja D podjetju C odbije podjetje D.

Plačilo obresti 1, ki ga prejme podjetje C, je načeloma obdavčljivo v tretji državi I,

vendar se izravna s plačilom obresti 2, ki ga izvede hibridni subjekt B,

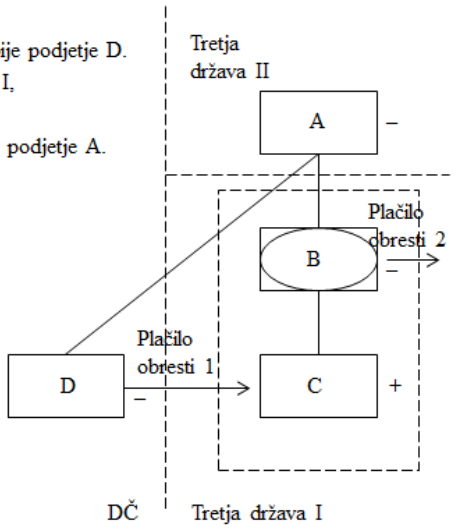
v okviru davčne ureditve za skupine. Plačilo obresti 2 v tretji državi II odbije tudi podjetje A.

Rezultat je dvojni odbitek plačila obresti 2.

Hibridno neskladje med tretjo državo I in tretjo državo II uvozi podjetje D

prek posojila, povezanega s plačilom obresti 1.

DČ bi morala zavrniti odbitek obresti v obsegu dvojnega odbitka.



Uvoženo neskladje lahko vključuje tudi uvoz odbitka brez vključitve:

Primer 7

A, B in C so povezana podjetja.

Plačilo obresti podjetja C podjetju B se odbije v DČ.

Podjetje B vključi plačilo obresti kot dohodek,

vendar to plačilo obresti podjetje B izravna s plačilom podjetju A

v okviru posojilne pogodbe z udeležbo pri dobičku.

Plačilo v okviru posojilne pogodbe z udeležbo pri dobičku

se v tretji državi I odbije kot obresti, za podjetje A pa je oproščeno kot dividenda.

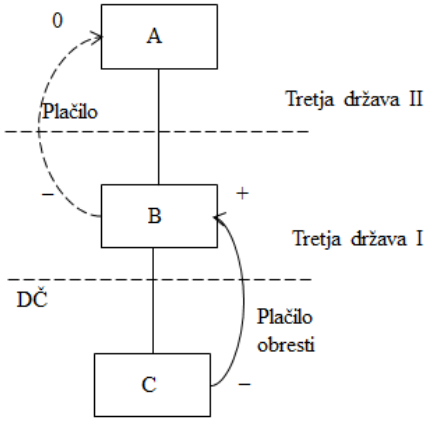
Rezultat je odbitek brez vključitve.

Hibridno neskladje med tretjo državo I in tretjo državo II

se uvozi v DČ prek plačila obresti, ki ga izvede podjetje C.

DČ bi morala zavrniti odbitek obresti v obsegu

odbitka brez vključitve.



- Neskladja pri družbah, ki so dvojni rezidenti

Neskladje pri družbah, ki so dvojni rezidenti, lahko privede do dvojnega odbitka, če se plačilo, ki ga izvede davčni zavezanec, ki je dvojni rezident, odbije v skladu z zakonodajo obeh jurisdikcij, v katerih je davčni zavezanec rezident. Zato se v členu 9a predlaga, da bi morala država članica v primeru neskladja pri družbah, ki so dvojni rezidenti, med državo članico in tretjo državo zavrniti odbitek plačila, vendar le v obsegu, v katerem se to plačilo pobota z zneskom, ki se ne obravnava kot dohodek v skladu z zakonodajo druge jurisdikcije (tj. z dohodkom, ki ni „dvojno vključeni dohodek“).

Primer 8

A, B in C so povezana podjetja.

Podjetje B je dvojni rezident države I in države II.

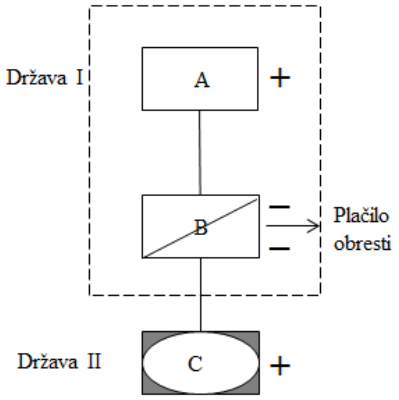
Plačilo obresti podjetja B se v državi I odbije in izravna z dohodkom podjetja A v okviru davčne ureditve za skupine.

Podjetje C je obratni hibridni subjekt v državi II.

Plačilo obresti podjetja B se izravna z dohodkom podjetja C v državi II.

Rezultat je dvojni odbitek plačila obresti podjetja B v državi I in državi II.

Če je država I ali država II DČ, bi morala ta DČ zavrniti odbitek v obsegu neskladja.



2016/0339 (CNS)

Predlog

DIREKTIVA SVETA

o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami

SVET EVROPSKE UNIJE JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti člena 115 Pogodbe,

ob upoštevanju predloga Evropske komisije,

po posredovanju osnutka zakonodajnega akta nacionalnim parlamentom,

ob upoštevanju mnenja Evropskega parlamenta[3],

ob upoštevanju mnenja Evropskega ekonomsko-socialnega odbora[4],

v skladu s posebnim zakonodajnim postopkom,

ob upoštevanju naslednjega:

(1) Nujno je, da se ponovno vzpostavi zaupanje v pravičnost davčnih sistemov in vladam omogoči, da učinkovito uveljavljajo svojo davčno suverenost. Zato je Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljnjem besedilu: OECD) izdala konkretna priporočila za ukrepe v okviru pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanje dobička.

(2) Končna poročila o 15 ukrepih OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička so bila objavljena 5. oktobra 2015. Svet je te prispevke pozdravil v svojih sklepih z dne 8. decembra 2015. V njih je poudaril, da je treba poiskati skupne, a prilagodljive rešitve na ravni Unije v skladu s sklepi OECD o preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička.

(3) Komisija je zaradi potrebe po bolj pravični obdavčitvi in zlasti, da bi sprejela nadaljnje ukrepe na podlagi sklepov OECD o preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, 28. januarja 2016 predstavila sveženj proti izogibanju davkom. Direktiva Sveta (EU) 2016/1164[5] o pravilih proti izogibanju davkom je bila sprejeta v okviru tega svežnja.

(4) Direktiva (EU) 2016/1164 določa okvir za odpravljanje ureditev hibridnega neskladja.

(5) Treba je oblikovati pravila, ki celovito nevtralizirajo hibridna neskladja. Ker Direktiva (EU) 2016/1164 zajema le ureditve hibridnega neskladja, ki izhajajo iz vzajemnega delovanja sistemov davka od dohodkov pravnih oseb držav članic, je Svet ECOFIN 20. junija 2016 Komisijo pozval, naj do oktobra 2016 pripravi predlog o hibridnih neskladjih, pri katerih so udeležene tretje države, in v njem določi pravila, ki so skladna z in enako učinkovita kot pravila, priporočena v poročilu OECD o ukrepu za

[3] UL C , , str. .

[4] UL C , , str. .

[5] Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L 193, 19.7.2016, str. 1).

preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička 2, da bi dogovor lahko dosegli do konca leta 2016.

(6) Ker je[, kar je med drugim navedeno v uvodni izjavi (13) Direktive (EU) 2016/1164,] ključno nadaljevati delo na področju drugih hibridnih neskladij, na primer tistih, ki zadevajo stalne poslovne enote, je bistveno, da se neskladja pri hibridnih stalnih poslovnih enotah obravnavajo tudi v tej direktivi.

(7) Da se zagotovi celovit okvir, skladen s poročilom OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička o ureditvah hibridnega neskladja, je bistveno, da Direktiva (EU) 2016/1164 vključuje tudi pravila o hibridnih prenosih, uvoženih neskladjih in neskladjih pri družbah, ki so dvojni rezidenti, da se davčnim zavezancem prepreči izkoriščanje preostalih vrzeli.

(8) Ker Direktiva (EU) 2016/1164 vključuje pravila o hibridnih neskladjih med državami članicami, je primerno, da se v navedeno direktivo vključijo pravila o hibridnih neskladjih s tretjimi državami. To pomeni, da bi se morala navedena pravila uporabljati za vse davčne zavezance, ki so zavezani k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici, vključno s stalnimi poslovnimi enotami subjektov, ki so rezidenti v tretjih državah. Zajeti je treba vse ureditve hibridnega neskladja, kadar je vsaj ena od udeleženih strani pravna oseba, ki je davčni zavezanec v državi članici.

(9) Pravila o hibridnih neskladjih bi morala obravnavati primere neskladij, ki so posledica nasprotujočih si davčnih pravil dveh (ali več) jurisdikcij. Vendar ta pravila ne bi smela vplivati na splošne značilnosti davčnega sistema jurisdikcije.

(10) Da se zagotovi sorazmernost, je treba obravnavati le primere, pri katerih obstaja precejšnje tveganje izogibanja obdavčenju z uporabo hibridnih neskladij. Zato je primerno, da se zajamejo ureditve hibridnega neskladja med davčnimi zavezanci in njihovimi povezanimi podjetji ter hibridna neskladja, ki izhajajo iz strukturirane ureditve, ki vključuje davčnega zavezanca.

(11) Da se zagotovi dovolj celovita opredelitev pojma „povezano podjetje“ za namene pravil o hibridnih neskladjih, bi morala ta opredelitev vključevati tudi subjekt, ki je del iste konsolidirane skupine za računovodske namene, podjetje, v katerem ima davčni zavezanec znaten vpliv na upravljanje, in, obratno, podjetje, ki ima znaten vpliv na upravljanje davčnega zavezanca.

(12) Neskladja, ki so posebej povezana s hibridnostjo subjektov, bi bilo treba obravnavati le, kadar eno od povezanih podjetij – najmanj – dejansko obvladuje druga povezana podjetja. Zato bi bilo treba v teh primerih zahtevati udeležbo povezanega podjetja v davčnem zavezancu ali drugem povezanem podjetju oziroma udeležbo davčnega zavezanca ali drugega povezanega podjetja v povezanem podjetju v smislu glasovalnih pravic, lastništva kapitala ali upravičenosti do prejetja 50 odstotkov ali več dobička.

(13) Treba je obravnavati primere neskladja, ki jih je mogoče pripisati razlikam v pravni opredelitvi subjekta ali finančnega instrumenta. Treba je tudi pojasniti, da se pravna opredelitev nanaša na razvrstitev subjekta ali finančnega instrumenta za namene davčne zakonodaje. Pravna opredelitev bi morala vključevati tudi razvrstitev subjekta v skladu s predpisi, ki omogočajo prosto izbiro klasifikacije subjektov, ki se imenujejo tudi pravila „check-the-box“.

(14) Jurisdikcije uporabljajo različna obdobja za napoved davkov in imajo različna pravila za priznavanje, kdaj so bili doseženi dohodki ali so nastali odhodki. Zato je treba pojasniti, da se te časovne razlike same po sebi ne bi smele obravnavati kot razlog za povzročanje neskladij pri davčnih izidih. Vendar je treba določiti, da davčni

zavezanec, če se plačilo ne prizna v istem ali prekrivajočem se davčnem obdobju, kot je priznano v državi članici davčnega zavezanca, kar načeloma vodi do odbitka brez vključitve, zagotovi, da se plačilo prizna v razumnem obdobju v drugi jurisdikciji.

(15) Ker lahko neskladja pri hibridnih subjektih, ki vključujejo tretje države, vodijo do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve, je treba določiti pravila, v skladu s katerimi zadevna država članica – odvisno od posameznega primera – bodisi zavrne odbitek plačila, odhodkov ali izgub bodisi od davčnega zavezanca zahteva, da plačilo vključi v svoj obdavčljivi dohodek.

(16) Ker lahko tudi neskladja pri hibridnih instrumentih, ki vključujejo tretje države, vodijo do odbitka brez vključitve, je treba tudi v tem primeru določiti pravila, v skladu s katerimi zadevna država članica – odvisno od države plačnika – bodisi zavrne odbitek plačila bodisi od davčnega zavezanca zahteva, da plačilo vključi v svoj obdavčljivi dohodek.

(17) Zaradi hibridnih prenosov lahko pride do razlik v davčni obravnavi, če se zaradi prenosa finančnega instrumenta v okviru strukturirane ureditve osnovni donos tega instrumenta obravnava, kot da ga hkrati prejme več kot ena stran, vključena v ureditvi. Osnovni donos je dohodek, povezan s prenesenim instrumentom, in dohodek, ki iz njega izhaja. Ta razlika v davčni obravnavi lahko vodi do odbitka brez vključitve ali davčne olajšave v dveh različnih jurisdikcijah za isti davčni odtegljaj. Takšna neskladja bi bilo zato treba odpraviti. V primeru odbitka brez vključitve bi morala veljati ista pravila kot za nevtralizacijo neskladja pri hibridnih instrumentih ali hibridnem subjektu, ki vodi do odbitka brez vključitve. V primeru dvojne davčne olajšave bi morala zadevna država članica omejiti ugodnost davčne olajšave sorazmerno z neto obdavčljivim dohodkom glede na osnovni donos.

(18) Neskladja pri hibridnih stalnih poslovnih enotah nastanejo, kadar se v eni jurisdikciji poslovne dejavnosti v jurisdikciji obravnavajo kot dejavnosti, ki se izvajajo prek stalne poslovne enote, v drugi jurisdikciji pa se te dejavnosti ne obravnavajo kot dejavnosti, ki se izvajajo prek stalne poslovne enote. Ta neskladja lahko vodijo do neobdavčitve brez vključitve, dvojnega odbitka ali odbitka brez vključenosti, zato bi jih bilo treba odpraviti. V primeru neobdavčitve brez vključenosti bi morala država članica, v kateri je davčni zavezanec rezident, vključiti dohodek, ki se pripiše hibridni stalni poslovni enoti. V primeru dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve bi morala veljati ista pravila kot za nevtralizacijo neskladja pri hibridnem subjektu, ki vodi do dvojnega odbitka oziroma odbitka brez vključitve.

(19) Uvožena neskladja preusmerjajo učinek hibridnega neskladja med stranmi v tretjih državah v jurisdikcijo države članice z uporabo nehibridnega instrumenta, s čimer spodkopavajo učinkovitost pravil, ki nevtralizirajo hibridna neskladja. Odbitno plačilo v državi članici se lahko uporabi za financiranje odhodkov v okviru strukturirane ureditve, ki vključuje hibridno neskladje med tretjimi državami. Da bi se takšna uvožena neskladja preprečila, je treba vključiti pravila, ki prepovedujejo odbitek plačila, če se ustrezni dohodek iz tega plačila neposredno ali posredno pobota z odbitkom, ki izhaja iz hibridne neskladne ureditve, ki vodi do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve med tretjimi državami.

(20) Neskladje pri družbah, ki so dvojni rezidenti, lahko vodi do dvojnega odbitka, če se plačilo, ki ga izvede davčni zavezanec, ki je dvojni rezident, odbije v skladu z zakonodajo obeh jurisdikcij, v katerih je davčni zavezanec rezident. Da se odpravi neskladje pri družbah, ki so dvojni rezidenti, med državo članico in tretjo državo, bi

morala država članica zavrniti odbitek plačila v obsegu, v katerem se to plačilo pobota z zneskom, ki se ne obravnava kot dohodek v skladu z zakonodajo druge jurisdikcije.

(21) Cilj te direktive je izboljšati odpornost notranjega trga kot celote proti ureditvam hibridnega neskladja. Tega ni mogoče zadovoljivo doseči s posamičnim delovanjem držav članic, ker so nacionalni sistemi davka od dohodkov pravnih oseb različni in bi nepovezani ukrepi držav članic le ohranili obstoječo razdrobljenost notranjega trga na področju neposredne obdavčitve. Tak pristop bi omogočil nadaljnjo neučinkovitost in izkrivljanje zaradi vzajemnega delovanja različnih nacionalnih ukrepov. Posledica bi bila pomanjkanje usklajenosti. Ta cilj je zato zaradi čezmejne narave ureditev hibridnega neskladja in potrebe po sprejetju rešitev, ki delujejo za notranji trg kot celoto, lažje doseči na ravni Unije. Unija lahko zato sprejme ukrepe v skladu z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe o Evropski uniji. V skladu z načelom sorazmernosti iz navedenega člena ta direktiva ne presega tistega, kar je potrebno za dosego navedenega cilja. Cilj te direktive je z določitvijo zahtevane ravni zaščite za notranji trg zgolj doseči nujno stopnjo usklajenosti v Uniji, ki je potrebna za dosego njenih ciljev.

(22) Direktivo (EU) 2016/1164 bi bilo zato treba ustrezno spremeniti.

(23) Komisija bi morala oceniti izvajanje te direktive štiri leta po začetku njene veljavnosti in o tem poročati Svetu. Države članice bi morale Komisiji predložiti vse informacije, ki so potrebne za zadevno oceno –

SPREJEL NASLEDNJO DIREKTIVO:

Člen 1

Direktiva (EU) 2016/1164 se spremeni:

(1) člen 2 se spremeni:

(a) v točki (4) se tretji pododstavek nadomesti z naslednjim:

„Za namene člena 9 povezano podjetje pomeni tudi subjekt, ki je del iste konsolidirane skupine za namene finančnega računovodenja kot davčni zavezanec, podjetje, v katerem ima davčni zavezanec znaten vpliv na upravljanje, ali podjetje, ki ima znaten vpliv na upravljanje davčnega zavezanca. Kadar je v zadevno neskladje vključen hibridni subjekt, je opredelitev povezanega podjetja prilagojena tako, da se zahteva po 25-odstotni udeležbi nadomesti z zahtevo po 50-odstotni udeležbi“;

(b) točka (9) se nadomesti z naslednjim:

„(9) ‚hibridno neskladje‘ pomeni razmerje med davčnim zavezancem in povezanim podjetjem ali strukturirano ureditev med stranmi v različnih davčnih jurisdikcijah, če je kateri koli od naslednjih rezultatov posledica razlik v pravni opredelitvi finančnega instrumenta ali subjekta ali obravnavanju tržne prisotnosti kot stalne poslovne enote:

(a) isto plačilo, odhodki ali izgube se odbijejo od davčne osnove tako v jurisdikciji, v kateri je vir plačila oziroma v kateri so nastali odhodki ali izgube, kot v drugi jurisdikciji (‚dvojni odbitek‘);

(b) v jurisdikciji, v kateri je vir plačila, se plačilo odbije od davčne osnove brez ustrezne vključitve istega plačila za davčne namene v drugi jurisdikciji (‚odbitek brez vključitve‘);

(c) v primeru razlik v obravnavanju tržne prisotnosti kot stalne poslovne enote: dohodki niso obdavčeni v jurisdikciji, v kateri je vir dohodkov, in niso ustrezno vključeni za davčne namene v drugi jurisdikciji (‚neobdavčitev brez vključenosti').

Hibridno neskladje se pojavi le, če isto odbito plačilo ali nastali odhodki ali izgube v dveh jurisdikcijah presegajo znesek dohodkov, ki so vključeni v obeh jurisdikcijah in jih je mogoče pripisati istemu viru.

Hibridno neskladje vključuje tudi prenos finančnega instrumenta v okviru strukturirane ureditve, ki vključuje davčnega zavezanca, pri čemer se osnovni donos prenesenega finančnega instrumenta za davčne namene obravnava, kot da izhaja hkrati od več strani v ureditvi, ki so rezidenti za davčne namene v različnih jurisdikcijah, kar privede do katerega koli od naslednjih rezultatov:

(a) plačilo, povezano z osnovnim donosom, se odbije brez ustrezne vključitve takega plačila za davčne namene, razen če je osnovni donos vključen v obdavčljivi dohodek ene od udeleženih strani;

(b) olajšava za davčni odtegljaj pri plačilu, ki izhaja iz prenesenega finančnega instrumenta, za več kot eno od udeleženih strani.“;

(c) dodata se naslednji točki (10) in (11):

„(10) ‚konsolidirana skupina za namene finančnega računovodenja' pomeni skupino, ki jo sestavljajo vsi subjekti, ki so v celoti vključeni v konsolidirane računovodske izkaze, ki so bili pripravljeni v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja ali nacionalnim sistemom računovodskega poročanja države članice;

(11) ‚strukturirana ureditev' pomeni ureditev, ki vključuje hibridno neskladje, pri čemer je cena neskladja vključena v pogoje ureditve, ali ureditev, ki je bila zasnovana tako, da privede do hibridnega neskladja, razen če za davčnega zavezanca ali povezano podjetje ni bilo mogoče razumno pričakovati, da je seznanjeno s hibridnim neskladjem, in ni imelo koristi od vrednosti davčne ugodnosti zaradi hibridnega neskladja.“;

(2) člen 4 se spremeni:

(a) v točki (a) odstavka 5 se točka (ii) nadomesti z naslednjim:

„(ii) vsa sredstva in obveznosti se vrednotijo po enaki metodi kot v konsolidiranih računovodskih izkazih, ki so bili pripravljeni v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja ali nacionalnim sistemom računovodskega poročanja države članice,“;

(b) odstavek 8 se nadomesti z naslednjim:

„8. Za namene odstavkov 1 do 7 se lahko davčnemu zavezancu prizna pravica do uporabe konsolidiranih računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z drugimi računovodskimi standardi, kot so mednarodni standardi računovodskega poročanja ali nacionalni sistem računovodskega poročanja države članice.“;

(3) člen 9 se nadomesti z naslednjim:

„Člen 9
Hibridna neskladja

1. Če hibridno neskladje med državami članicami privede do dvojnega odbitka istega plačila, odhodkov ali izgub, se odbitek dodeli le v državi članici, v kateri je vir takega plačila oziroma v kateri so nastali odhodki ali izgube.

   Če hibridno neskladje, ki vključuje tretjo državo, privede do dvojnega odbitka istega plačila, odhodkov ali izgub, zadevna država članica zavrne odbitek takega plačila, odhodkov ali izgub, razen če je to že storila tretja država.

2. Če hibridno neskladje med državami članicami privede do odbitka brez vključitve, država članica plačnika zavrne odbitek takega plačila.

   V kolikor hibridno neskladje, ki vključuje tretjo državo, privede do odbitka brez vključitve:

   (i) če je vir plačila v državi članici, slednja zavrne odbitek, ali

   (ii) če je vir plačila v tretji državi, zadevna država članica od davčnega zavezanca zahteva, da vključi tako plačilo v davčno osnovo, razen če je tretja država že zavrnila odbitek ali je zahtevala vključitev navedenega plačila.

3. Če hibridno neskladje med državami članicami, ki vključuje stalno poslovno enoto, privede do neobdavčitve brez vključenosti, država članica, v kateri je davčni zavezanec rezident za davčne namene, od davčnega zavezanca zahteva, da vključi dohodek, ki je bil pripisan stalni poslovni enoti, v davčno osnovo.

   Če hibridno neskladje, ki vključuje stalno poslovno enoto v tretji državi, privede do neobdavčitve brez vključenosti, zadevna država članica od davčnega zavezanca zahteva, da vključi dohodek, ki je bil pripisan stalni poslovni enoti v tretji državi, v davčno osnovo.

4. Če je plačilo davčnega zavezanca povezanemu podjetju v tretji državi neposredno ali posredno pobotano s plačilom, odhodki ali izgubami, ki so zaradi hibridnega neskladja odbitni v dveh različnih jurisdikcijah zunaj Unije, država članica davčnega zavezanca zavrne odbitek plačila davčnega zavezanca povezanemu podjetju v tretji državi od davčne osnove, razen če je ena od vključenih tretjih držav že zavrnila odbitek plačila, odhodkov ali izgub, ki bi bili odbitni v dveh različnih jurisdikcijah.

5. Če je ustrezna vključitev odbitnega plačila davčnega zavezanca povezanemu podjetju v tretji državi neposredno ali posredno pobotana s plačilom, ki ga prejemnik plačila zaradi hibridnega neskladja ni vključil v svojo davčno osnovo, država članica davčnega zavezanca zavrne odbitek plačila davčnega zavezanca povezanemu podjetju v tretji državi od davčne osnove, razen če je ena od vključenih tretjih držav že zavrnila odbitek nevključenega plačila.

6. Če hibridno neskladje privede do olajšave za davčni odtegljaj pri plačilu, ki izhaja iz prenesenega finančnega instrumenta, za več kot eno od udeleženih strani, država članica davčnega zavezanca omeji ugodnost tovrstne olajšave sorazmerno z neto obdavčljivim dohodkom za tako plačilo.

7. Za namene odstavkov 1 do 6 ‚plačnik‘ pomeni subjekt ali stalno poslovno enoto, v kateri je vir plačila oziroma v kateri so nastali odhodki ali izgube.“;

(4) v poglavju II se doda naslednji člen 9a:

„Člen 9a
Neskladja glede davčnega rezidentstva

Če so plačilo, odhodki ali izgube davčnega zavezanca, ki je rezident za davčne namene v državi članici in tretji državi, v skladu z zakonodajo te države članice in te tretje države odbitni od davčne osnove v obeh jurisdikcijah in se lahko v državi članici davčnega zavezanca pobotajo z obdavčljivim dohodkom, ki ni vključen v tretji državi, država članica davčnega zavezanca zavrne odbitek plačila, odhodkov ali izgub, razen če je to že storila tretja država.“

Člen 2

1. Države članice sprejmejo in objavijo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo, najpozneje do 31. decembra 2018. Besedilo navedenih predpisov nemudoma sporočijo Komisiji.

   Te določbe uporabljajo od 1. januarja 2019.

   Države članice se v sprejetih predpisih sklicujejo na to direktivo ali pa sklic nanjo navedejo ob njihovi uradni objavi. Način sklicevanja določijo države članice.

2. Države članice predložijo Komisiji besedila temeljnih predpisov nacionalne zakonodaje, sprejetih na področju, ki ga ureja ta direktiva.

Člen 3

Ta direktiva začne veljati dvajseti dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Člen 4

Ta direktiva je naslovljena na države članice.

V Strasbourgu,

Za Svet
Predsednik