EURÓPSKA
KOMISIA

V Štrasburgu 25. 10. 2016
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Návrh

SMERNICA RADY,

ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami

{SWD(2016) 345 final}

DÔVODOVÁ SPRÁVA

1. KONTEXT NÁVRHU

• Dôvody a ciele návrhu

Hybridné nesúladné dohody využívajú rozdiely v daňovom zaobchádzaní so subjektom alebo nástrojom na základe právnych predpisov dvoch alebo viacerých daňových jurisdikcií, aby sa dosiahlo dvojité nezdanenie. Tieto druhy dohôd sú značne rozšírené a majú za následok výrazné narušanie základov dane právnických osôb, ktoré sú daňovníkmi v EÚ. Preto je nevyhnutné stanoviť pravidlá, ktoré by umožňovali bojovať proti tomuto druhu narušania základu dane.

Najrozšírenejším formám hybridných nesúladov sa venujú pravidlá pre hybridné nesúlady uvedené v smernici Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá boja proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam s priamym vplyvom na fungovanie vnútorného trhu[1] (ďalej len „smernica o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam“), avšak iba v EÚ. Článok 9 smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam sa zameriava na hybridné nesúlady vyplývajúce z rozdielov v právnom vymedzení subjektu alebo finančného nástroja medzi daňovníkom v jednom členskom štáte a prepojeným podnikom v inom členskom štáte, alebo vyplývajúce zo štruktúrovanej dohody medzi jednotlivými stranami v členských štátoch.

Hybridné nesúlady na zníženie celkovej daňovej povinnosti v EÚ však využívajú aj daňovníci v EÚ, ktorí pôsobia v cezhraničných štruktúrach, na ktorých sa zúčastňujú tretie krajiny. Preto existuje všeobecný konsenzus, že bojovať by sa malo aj proti hybridným nesúladom, na ktorých sa zúčastňujú tretie krajiny.

Navyše existujú aj iné druhy nesúladov, napríklad nesúlady týkajúce sa hybridných stálych prevádzkarní, hybridné transfery, tzv. importované nesúlady a nesúlady týkajúce sa dvojitej rezidencie, ktoré v článku 9 smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam ošetrené nie sú.

V rámci konečného kompromisného návrhu smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam, ktorý bol schválený 20. júna 2016, vydala Rada ECOFIN k hybridným nesúladom vyhlásenie. V tomto vyhlásení Rada ECOFIN požaduje, aby Komisia „do októbra 2016 predložila návrh o hybridných nesúrodých opatreniach, na ktorých sa zúčastňujú tretie krajiny, aby sa zabezpečili pravidlá konzistentné s pravidlami odporúčanými v správe OECD v oblasti BEPS týkajúcou sa akcie 2, ktoré zároveň nebudú menej účinné ako tieto odporúčané pravidlá, a to s cieľom dosiahnuť dohodu do konca roka 2016.“

V tejto smernici sa stanovujú pravidlá proti hybridným nesúladom, na ktorých sa zúčastňujú tretie krajiny. V tejto smernici sa navyše rieši problematika hybridných nesúladov, na ktorých sa zúčastňujú stále prevádzkarne, a to tak v rámci EÚ, ako aj v tretích krajinách, hybridné transfery, importované nesúlady a nesúlady týkajúce sa dvojitej rezidencie.

• Súlad s existujúcimi ustanoveniami v tejto oblasti politiky

Táto smernica čerpá z odporúčaní uvedených v správe OECD o narušaní základu dane a riziku presunu ziskov (BEPS) v súvislosti s akčným bodom 2 „Neutralizácia účinkov hybridných nesúladných dohôd“. Väčšina členských štátov sa zaviazala uvedené odporúčania vykonať. V správe OECD o BEPS sa stanovuje komplexný rámec o hybridných nesúladoch a správa sa týka nesúladov týkajúcich sa hybridných subjektov, nesúladov týkajúcich sa hybridných finančných nástrojov, hybridných transferov, importovaných nesúladov a nesúladov týkajúcich sa dvojitej rezidencie. OECD navyše uverejnila návrh verejného

[1] Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 (Ú. v. EÚ L 193, s. 1).

diskusného dokumentu k štruktúram nesúladu týkajúcim sa pobočiek, ktorý bol zverejnený 22. augusta 2016 a ktorý sa týkal nesúladov týkajúcich sa hybridných stálych prevádzkarní. Ucelenou a koordinovanou transpozíciou odporúčaní OECD na úrovni EÚ by sa malo predísť možným narušeniam, daňovým prekážkam pre podniky, novým právnym medzerám či nesúladom na vnútornom trhu.

Táto smernica je súčasťou balíka právnych aktov, ktorý zahŕňa aj opätovné uvedenie návrhu spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) a návrhu spoločného základu dane z príjmov právnických osôb (CCTB). Pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladov v CCCTB a CCTB sú v súlade s pravidlami uvedenými v tejto smernici.

Skupina pre kódex správania pri zdaňovaní podnikov dosiahla dohodu o usmerneniach na riešenie rozličných druhov hybridných nesúladov. Keďže však členské štáty nemôžu byť právne viazané usmerneniami, je stále nevyhnutné prijať záväzné pravidlá, aby za zabezpečilo, že členské štáty budú môcť tieto nesúlady účinne riešiť.

Táto smernica je zmenou smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam. Stanovujú sa v nej právne záväzné pravidlá, ktoré majú členským štátom umožniť účinne riešiť hybridné nesúladné dohody, ktoré nie sú ošetrené v smernici o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam.

V texte sa stanovujú pravidlá založené na zásadách a podrobnosti týkajúce sa ich vykonávania sa ponechávajú na členské štáty, keďže je vhodnejšie, aby ony vymedzili špecifické prvky uvedených pravidiel tak, aby čo najlepšie zodpovedali ich systémom zdaňovania príjmov právnických osôb. Táto smernica má rovnaký osobný rozsah pôsobnosti ako smernica o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam, a má teda za cieľ podchytiť všetkých daňovníkov, ktorí v nejakom členskom štáte podliehajú dani z príjmov právnických osôb.

2. PRÁVNY ZÁKLAD, SUBSIDIARITA A PROPORCIONALITA

• Právny základ

Právne predpisy o priamom zdaňovaní spadajú do rozsahu článku 115 Zmluvy o fungovaní EÚ (ZFEÚ). Stanovuje sa v ňom, že právne opatrenia aproximácie podľa predmetného článku majú právnu podobu smernice.

• Subsidiarita (v prípade inej ako výlučnej právomoci)

Návrh je v súlade so zásadou subsidiarity. Povaha predmetu si vyžaduje spoločnú iniciatívu na celom vnútornom trhu.

Keďže kľúčovým cieľom tejto smernice je zvýšiť odolnosť vnútorného trhu voči rizikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam vyplývajúcim z manipulácie s hybridnými nesúladmi, je jasné, že to nemožno uspokojivo dosiahnuť na úrovni členských štátov, ak by konali jednotlivo a nekoordinovaným spôsobom. Nesúlad v zdaňovaní je výsledkom interakcie najmenej dvoch daňových systémov, z čoho vyplýva, že takémuto nesúladu je prirodzene vlastný cezhraničný rozmer. Keďže vnútroštátne systémy zdaňovania príjmov právnických osôb sú rôznorodé, individuálne opatrenia členských štátov by len rozšírili existujúcu roztrieštenosť vnútorného trhu v oblasti priameho zdaňovania a umožnili pretrvávanie nesúladov. Účinky nesúladov možno riešiť len nápravnými opatreniami na úrovni Únie. Navyše keďže hybridné nesúlady narúšajú fungovanie vnútorného trhu, uplatňovaním spoločných zásad pri ich riešení by sa posilnila koherentnosť vnútorného trhu.

Komplexným rámcom pravidiel proti hybridným nesúladným dohodám na úrovni EÚ by sa navyše dosiahla pridaná hodnota oproti tomu, čo sa dá dosiahnuť širokou paletou vnútroštátnych pravidiel. Iniciatívou EÚ sa minimalizuje riziko pretrvávajúcich právnych medzier či dvojitého zdanenia, riziko, ktoré môže vyplývať z existencie nesúrodého súboru vnútroštátnych pravidiel na riešenie hybridných nesúladov.

Takýto prístup je preto v súlade so zásadou subsidiarity uvedenou v článku 5 Zmluvy o Európskej únii.

- **Proporcionalita**

Plánované opatrenia neprekračujú úroveň nevyhnutnú na zabezpečenie ochrany pre vnútorný trh. V súlade so zásadou proporcionality navrhované pravidlá nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie ich cieľa. Smernica preto nepredpisuje úplnú harmonizáciu, ale len ochranu, ktorá sa vyžaduje na zabezpečenie systémov zdaňovania príjmov právnických osôb členských štátov. Ich úloha sa obmedzuje na nápravu prípadov dvojitého odpočítania, odpočítania v jednom štáte bez toho, aby bol daný príjem zahrnutý do daňového základu iného štátu, alebo nezdanenia príjmu v jednom štáte bez toho, aby bol daný príjem zahrnutý do daňového základu v inom štáte. Smernica preto zaisťuje základnú úroveň koordinácie v rámci Únie na účely splnenia jej cieľov. Pravidlá nezasahujú do vnútroštátnych rámcov, na základe ktorých sú subjekty alebo platby kvalifikované z právneho hľadiska. Cieľom smernice je len dosiahnuť základné aspekty v snahe zmierniť škodlivé daňové účinky hybridných nesúladov na vnútornom trhu. Vzhľadom na uvedené skutočnosti návrh neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na splnenie jeho cieľov, a preto je v súlade so zásadou proporcionality.

- **Výber nástroja**

Návrh je smernicou, ktorá je jediným dostupným nástrojom podľa právneho základu článku 115 ZFEÚ.

3. VÝSLEDKY HODNOTENÍ *EX POST*, KONZULTÁCIÍ SO ZAINTERESOVANÝMI STRANAMI A POSÚDENÍ VPLYVU

- **Konzultácie so zainteresovanými stranami**

Väčšina členských štátov sú členmi OECD a v období rokov 2013 až 2015 sa zúčastnili zdĺhavých a podrobných diskusií o opatreniach proti BEPS vrátane akčného bodu 2 o neutralizácii hybridných nesúladných dohôd. OECD zorganizovala rozsiahle verejné konzultácie so zainteresovanými stranami o každom z opatrení proti BEPS.

Prvky tohto návrhu smernice boli prediskutované s delegáciami členských štátov na zasadnutí pracovnej skupiny IV 26. júla 2016. Prvky tohto návrhu smernice boli navyše predložené v hrubých črtách a prediskutované so zástupcami podnikateľskej sféry a mimovládnych organizácií na zasadnutí platformy pre dobrú správu v daňových záležitostiach 16. septembra 2016.

- **Získavanie a využívanie expertízy**

Prvky tejto smernice vychádzajú zo správy OECD o neutralizácii účinkov hybridných nesúladných dohôd, ktorá bola súčasťou projektu OECD/G20 BEPS.

- **Posúdenie vplyvu**

V rámci balíka BEPS uverejnila OECD v novembri 2015 správu o akčnom bode 2. Členovia OECD/G20 sa zaviazali rešpektovať výstupy projektu BEPS a dôsledne tento projekt vykonávať. Mnoho členských štátov sa ako členovia OECD zaviazalo transponovať výstupy projektu BEPS do svojich vnútroštátnych právnych predpisov, a to naliehavo. Pokiaľ ide o ostatné výstupy projektu BEPS, je nevyhnutné dosiahnuť rýchly pokrok v EÚ pri koordinácii vykonávania pravidiel o hybridných nesúladoch, na ktorých sa zúčastňujú tretie krajiny. Je nevyhnutné predísť tomu, aby sa ohrozilo fungovanie vnútorného trhu buď tým, že niektoré členské štáty (či už členovia OECD alebo nie) z vlastnej iniciatívy prijmú jednostranné opatrenia, alebo tým, že ostatné členské štáty nebudú konať vôbec.

V snahe poskytnúť kvalitatívnu analýzu bol vypracovaný osobitný pracovný dokument útvarov Komisie (SWD), ktorý je sprievodným dokumentom k tejto smernici a v ktorom je uvedený prehľad existujúcich zistení o hybridných nesúladných dohodách na základe nedávnych štúdií, ktoré vypracovala OECD a Európska komisia. V pracovnom dokumente útvarov Komisie sa zdôrazňujú najbežnejšie identifikované mechanizmy, ktoré majú väzbu na hybridné nesúladné dohody. Pracovný dokument útvarov Komisie sa navyše zaoberá cieľmi a prvkami tejto smernice.

Pre tento návrh teda nebolo vypracované žiadne posúdenie vplyvu, a to z týchto dôvodov: existuje silné prepojenie na prácu OECD v oblasti BEPS; pracovný dokument útvarov Komisie obsahuje významnú analýzu existujúcich zistení; a zainteresované strany boli zapojené do konzultácií o technických prvkoch navrhovaných pravidiel už v predchádzajúcej fáze. V tejto súvislosti treba poznamenať, že posúdenie vplyvu nebolo vypracované ani pre smernicu o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam, ktorej zmenu tento návrh predstavuje. Vyhlásenie Rady, ktoré sprevádza smernicu o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam, je okrem toho vyjadrením súčasného naliehavého dopytu členských štátov po smernici upravujúcej túto problematiku, ktorá by mala byť predložená do októbra 2016.

4. VPLYV NA ROZPOČET

Tento návrh smernice nemá žiaden vplyv na rozpočet EÚ.

5. ĎALŠIE PRVKY

- **Podrobné vysvetlenie konkrétnych ustanovení návrhu**

Odporúčania obsiahnuté v správe OECD o neutralizácii hybridných nesúladných dohôd (ďalej len „správa OECD“) majú formu pravidiel, ktorými sa neutralizuje účinok hybridného nesúladu tak, že sa zabezpečí, aby platba aspoň jedenkrát podliehala zdaneniu. Pravidlá týkajúce sa hybridného nesúladu obsiahnuté v smernici o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam vychádzajú z prístupu OECD v tom zmysle, že sa nimi neutralizuje účinok hybridného nesúladu. Tento návrh je založený na tom istom prístupe. Podobne ako smernica o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam, aj tento návrh sa vzťahuje na všetkých daňovníkov, ktorí v niektorom členskom štáte podliehajú dani z príjmu právnických osôb. Cieľom je zachytiť všetky hybridné nesúladné dohody, v rámci ktorých je aspoň jedna z dotknutých strán platcom dane z príjmu právnických osôb v niektorom členskom štáte.

Táto smernica nemá mať vplyv na všeobecné prvky daňového systému nejakej jurisdikcie, ale len na nesúlady vyplývajúce z konfliktných daňových pravidiel medzi dvoma alebo viacerými jurisdikciami. Preto sa v tejto smernici neriešia situácie, v ktorých došlo k nezaplateniu dane

alebo k zaplateniu prinízkej dane v dôsledku nízkej sadzby dane alebo v dôsledku nastavenia daňového systému určitej jurisdikcie.

Pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladov sú uplatniteľné len vtedy, keď dôjde k nesúladu medzi daňovníkom a prepojeným podnikom, alebo vtedy, keď medzi dotknutými stranami existuje štruktúrovaná dohoda. Vymedzenie prepojeného podniku na účely pravidiel hybridného nesúladu vychádza z vymedzenia takzvanej „kontrolnej skupiny“, na ktorú sa vzťahujú odporúčania v správe OECD.

Z dôvodov právnej istoty treba zdôrazniť, že táto smernica upravuje odpočet zo základu dane alebo zahrnutie do základu dane podniku.

- Nesúlady týkajúce sa hybridných subjektov

Pojem „subjekt“ odkazuje na akýkoľvek druh právnej formy, v ktorej sa môže uskutočňovať podnikanie. Subjekt môže byť na daňové účely transparentný alebo netransparentný. Ak je subjekt na daňové účely transparentný, napríklad v prípade partnerstva, samotný subjekt nepodlieha dani, ale proporcionálny podiel jednotlivých položiek príjmov a prírastkov, ktoré partnerstvo vygenerovalo, a vynaložených výdavkov, sa alokuje na partnerov ako zdaniteľný príjem. Na druhej strane netransparentný subjekt, napríklad spoločnosť, podlieha zdaneniu svojich príjmov. Stála prevádzkareň môže byť súčasťou subjektu, ale sama osebe sa nepovažuje za samostatný subjekt.

K nesúladu týkajúcemu sa hybridných subjektov dochádza vtedy, ak sa so subjektom zaobchádza na daňové účely v jednej jurisdikcii ako s transparentným a v inej jurisdikcii ako s netransparentným. To môže viesť k dvojitému odpočtu tej istej platby, nákladov alebo strát, resp. k odpočtu platby bez zodpovedajúceho zahrnutia uvedenej platby inde.

Nesúlad týkajúci sa hybridných subjektov, ktorý vedie k dvojitému odpočtu

Dvojitý odpočet znamená, že tá istá platba je odpočítateľná od základu dane vo viac než jednej jurisdikcii. Ak sa so subjektom zaobchádza na daňové účely ako s netransparentným v jurisdikcii, v ktorej bol subjekt pôvodne založený alebo vytvorený, platba, náklady alebo straty daného subjektu môžu byť odpočítateľné od základu dane tohto subjektu. Ak sa s tým istým subjektom zaobchádza v jurisdikcii držiteľa majetkového podielu tohto subjektu ako s transparentným, uvedené platby, náklady alebo straty môžu byť zároveň odpočítateľné aj od základu dane držiteľa majetkového podielu v uvedenej jurisdikcii, čo vedie k dvojitému odpočtu v zmysle článku 2 ods. 9 písm. a).

Príjmy hybridného subjektu však môžu byť takisto zahrnuté ako zdaniteľný príjem vo viac než jednej jurisdikcii. Aby sa zohľadnilo toto takzvané dvojité zahrnutie príjmu, cieľom návrhu je neutralizovať dvojité odpočty len vtedy, keď tá istá platba, náklady alebo straty odpočítané v dvoch jurisdikciách presahujú výšku príjmu, ktorú možno prisúdiť tomu istému hybridnému subjektu a ktorá je zahrnutá v oboch jurisdikciách.

Na základe smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam by sa v prípade nesúladu týkajúceho sa hybridných subjektov medzi dvoma členskými štátmi, ktorý vedie k dvojitému odpočtu, mal odpočet uskutočniť len v tom členskom štáte, kde má takáto platba svoj zdroj.

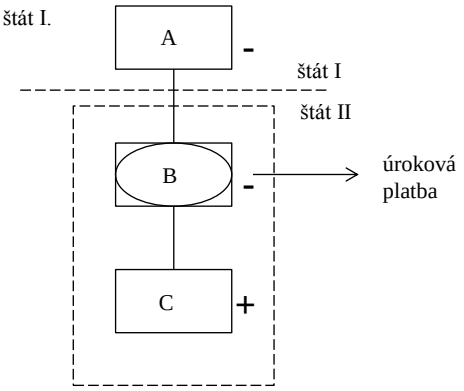
V prípade nesúladu týkajúceho sa hybridných subjektov medzi členským štátom a treťou krajinou na základe článku 9 ods. 1 druhého pododseku by dotknutý členský štát mal zamietnuť odpočet platby, nákladov alebo strát bez ohľadu na to, či má daná platba svoj zdroj v členskom štáte alebo v tretej krajine s výnimkou prípadu, keď tak už urobila daná tretia krajina.

Príklad 1

A, B a C sú prepojené podniky.
Hybridný subjekt B je netransparentný v štáte II, ale transparentný pre štát I.
B platí úroky tretej strane.
Úrokovú platbu odpočíta aj spoločnosť A aj hybridný subjekt B.
Platba pochádzajúca od B sa započíta oproti príjmu spoločnosti C v rámci skupinového daňového režimu v štáte II.

Ak štát I je členským štátom a štát II je treťou krajinou, štát I (ČŠ) by mal zamietnuť odpočet úrokovej platby.
Ak štát I je treťou krajinou a štát II je ČŠ, štát II (ČŠ) by mal zamietnuť odpočet úrokovej platby.

K dvojitému odpočtu môže dôjsť len v takom rozsahu, v akom platba presahuje príjmy z toho istého zdroja. Takže ak B má príjem 4 a uskutoční platbu vo výške 10, dvojitý odpočet predstavuje 6.



Nesúlad týkajúci sa hybridných subjektov, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia

Odpočet bez zahrnutia znamená odpočet platby od základu dane v jednej jurisdikcii bez toho, aby došlo k zodpovedajúcemu zahrnutiu uvedenej platby do základu dane daňovníka v inej jurisdikcii.

Napríklad: ak sa so subjektom zaobchádza ako s netransparentným v jurisdikcii, v ktorej bol subjekt založený alebo vytvorený, môže od svojho základu dane odpočítať platby zaplatené držiteľovi majetkových podielov v uvedenom subjekte. Ak sa však so subjektom zaobchádza ako s transparentným v jurisdikcii, v ktorej je rezidentom držiteľ majetkového podielu, platby nebudú uznané, a teda nebudú zahrnuté do základu dane držiteľa majetkového podielu, čo povedie k odpočtu bez zahrnutia v zmysle článku 2 ods. 9 písm. b).

Pri neutralizácii výsledku odpočtu bez zahrnutia by sa malo zohľadniť aj dvojité zahrnutie príjmu.

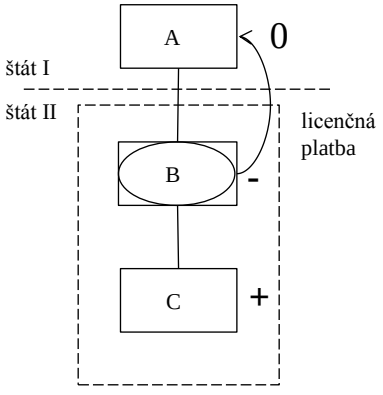
Na základe smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam by v prípade nesúladu týkajúceho sa hybridných subjektov medzi dvoma členskými štátmi, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia, mal členský štát platiteľa odpočet platby zamietnuť.

Príklad 2

A, B a C sú prepojené podniky.
Hybridný subjekt B je netransparentný v štáte II, ale transparentný pre štát I.
Licenčná platba od B pre A odpočíta hybridný subjekt B, ale spoločnosť A ho nezahrnie.
Platba pochádzajúca od B sa započíta oproti príjmu spoločnosti C v rámci skupinového daňového režimu v štáte II.

Ak štát I je ČŠ a štát II je treťou krajinou, štát I (ČŠ) by mal od spoločnosti A vyžadovať, aby zahrnula licenčnú platbu do svojich príjmov.
Ak štát I je treťou krajinou a štát II je ČŠ, štát II (ČŠ) by mal zamietnuť odpočet licenčnej platby.

K dvojitému odpočtu môže dôjsť len v takom rozsahu, v akom platba presahuje príjmy z rovnakého zdroja. Takže ak B má príjem 4 a uskutoční platbu vo výške 10, dvojitý odpočet predstavuje 6.



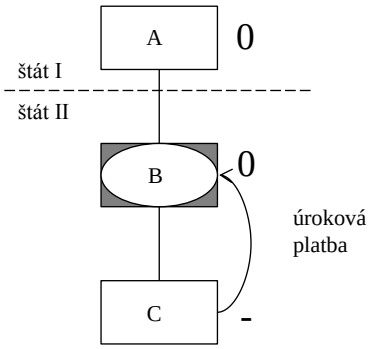
Alebo ak sa so subjektom na daňové účely zaobchádza ako s transparentným v jurisdikcii, v ktorej bol subjekt pôvodne založený alebo vytvorený, platba uvedenému subjektu tam

nebude zdanená. Ak je aj napriek tomu držiteľ majetkového podielu v uvedenom subjekte v inej jurisdikcii rezidentom a v uvedenej inej jurisdikcii sa s daným subjektom zaobchádza ako s netransparentným[2], platba nebude zdanená ani v uvedenej inej jurisdikcii. Za predpokladu, že platbu platiteľ odpočítal od základu dane, môže ísť aj o situáciu odpočtu bez zahrnutia v zmysle článku 2 ods. 9 písm. b).

Príklad 3

A, B a C sú prepojené podniky.
Hybridný subjekt B je transparentný v štáte II, ale netransparentný pre štát I (reverzný hybridný subjekt).
Úrokovú platbu pochádzajúcu od spoločnosti C pre spoločnosť B odpočíta spoločnosť C, ale platbu nezahrnul ani reverzný hybridný subjekt B ani spoločnosť A.

Ak štát I je ČŠ a štát II je treťou krajinou,
štát I (ČŠ) by mal od spoločnosti A vyžadovať, aby zahrnula úrokovú platbu do svojho príjmu.
Ak štát I je treťou krajinou a štát II je ČŠ,
štát II (ČŠ) by mal zamietnuť odpočet úrokovej platby spoločnosťou C.



V prípade nesúladu týkajúceho sa hybridných subjektov, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia medzi členským štátom a treťou krajinou, by sa malo najprv stanoviť, ktorá jurisdikcia je jurisdikciou platiteľa. Ak je jurisdikciou platiteľa členský štát, uvedený členský štát by mal zamietnuť odpočet platby zo základu dane, a to v rozsahu nesúladu na základe článku 9 ods. 2 bodu i). Ak je jurisdikciou platiteľa tretia krajina, dotknutý členský štát by mal stanoviť pravidlo, ktorým sa od daňovníka vyžaduje, aby zahrnul platbu do základu dane v rozsahu nesúladu na základe článku 9 ods. 2 bodu ii).

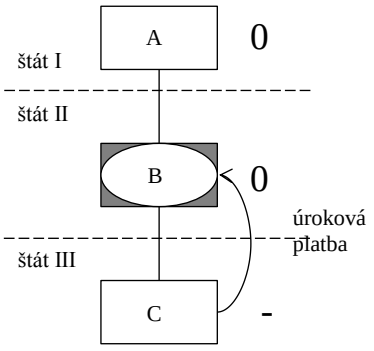
Okrem predchádzajúceho príkladu môže k nesúladu týkajúcemu sa hybridných subjektov, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia v zmysle článku 2 ods. 9 písm. b), dôjsť aj vtedy, keď hybridný subjekt nesídli ani v členskom štáte ani v jurisdikcii prepojeného podniku.

Príklad 4

A, B a C sú prepojené podniky.
Hybridný subjekt B je transparentný v štáte II a pre štát III, ale netransparentný pre štát I (reverzný hybridný subjekt).
Úrokovú platbu pochádzajúcu od spoločnosti C pre B odpočíta spoločnosť C, ale platbu nezahrnul ani reverzný hybridný subjekt B ani spoločnosť A.

Spoločnosť A je (zároveň) prepojeným podnikom spoločnosti C.
Existuje nesúlad medzi štátom I a štátom III, pokiaľ ide o subjekt v inom štáte: reverzný hybridný subjekt B v štáte II.

Ak štát I je ČŠ a štát III je treťou krajinou,
štát I (ČŠ) by mal vyžadovať od spoločnosti A, aby zahrnula úrokovú platbu do svojho príjmu.
Ak štát I je tretí štát a štát III je ČŠ,
štát III (ČŠ) by mal zamietnuť odpočet úrokovej platby spoločnosťou C.



[2] Subjekt, s ktorým sa zaobchádza ako s transparentným v jurisdikcii, v ktorej bol pôvodne založený alebo vytvorený, a ako s netransparentným v inej jurisdikcii, sa označuje ako reverzný hybridný subjekt.

- Hybridný nesúlad týkajúci sa finančného nástroja

K hybridnému nesúladu týkajúcemu sa finančného nástroja dochádza vtedy, keď sa daňové zaobchádzanie s finančným nástrojom líši v dvoch jurisdikciách. V prípade hybridného nesúladu týkajúceho sa finančného nástroja môže dôjsť k odpočtu platby od základu dane platiteľa bez príslušného zahrnutia uvedenej platby do základu dane príjemcu, ktoré vedie k odpočtu bez zahrnutia v zmysle článku 2 ods. 9 písm. b).

Na základe smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam by v prípade hybridného nesúladu týkajúceho sa finančného nástroja medzi dvoma členskými štátmi, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia, mal členský štát platiteľa odpočet platby zamietnuť.

Hybridný nesúlad týkajúci sa finančného nástroja medzi členským štátom a treťou krajinou by sa mal riešiť v závislosti od jurisdikcie platiteľa. Ak je jurisdikciou platiteľa členský štát, uvedený členský štát by mal zamietnuť odpočet platby zo základu dane, a to v rozsahu nesúladu na základe článku 9 ods. 2 bodu i). Ak je jurisdikciou platiteľa tretia krajina, dotknutý členský štát by mal vyžadovať, aby sa platba zahrnula do základu dane v rozsahu nesúladu na základe článku 9 ods. 2 bodu ii).

- Hybridné transfery

Hybridný transfer je dohoda o prevode finančného nástroja, pri ktorej sa právne predpisy dvoch jurisdikcií rozchádzajú v tom, či prevodca alebo prijímateľ disponuje vlastníctvom platieb k podkladovému aktívu. Pravidlá o hybridných transferoch odporúčané v správe OECD sú zamerané obzvlášť na predaj a opätovný nákup (repo obchody) a transakcie požičiavania cenných papierov. Hybridné transfery sú obvykle navrhované vo finančných strediskách a sú odvodené z komplikovaných štruktúr. Zámerom nie je narúšať tieto štruktúry ako také, ale len riešiť daňové dôsledky v prípadoch, keď majú tieto štruktúry za cieľ profitovať zo situácie nesúladu.

Hybridný transfer môže viesť k odpočtu bez zahrnutia v zmysle článku 2 ods. 9 posledného pododseku i), ak jedna jurisdikcia zaobchádza s platbou súvisiacou s podkladovou návratnosťou prevedeného nástroja ako s odpočítateľným nákladom, zatiaľ čo iná jurisdikcia zaobchádza s tou istou sumou ako s návratnosťou podkladového aktíva oslobodenou od dane. Podkladová návratnosť je príjmom súvisiacim s prevedeným nástrojom a odvodeným z neho. V uvedenom prípade by sa na túto platbu mal uplatňovať článok 9 ods. 2. Tieto pravidlá hybridného nesúladu by sa nemali uplatňovať, ak je podkladová návratnosť prevedeného nástroja zahrnutá do zdaniteľného príjmu jednej z dotknutých strán, pretože v takom prípade budú ponechané v takej istej daňovej pozícii, ako keby k transakcii nedošlo.

Hybridný transfer môže zároveň využívať rozdiely medzi členským štátom a treťou krajinou pri priraďovaní príjmu z finančného aktíva s tým účinkom, že s tou istou platbou sa zaobchádza, ako keby bola odvodená súčasne rôznymi daňovníkmi rezidentnými v rôznych jurisdikciách. V uvedených prípadoch môžu obaja daňovníci v súvislosti s danou platbou žiadať o zápočet zrážkovej dane, ako je opísané v článku 2 ods. 9 poslednom pododseku ii). Na základe článku 9 ods. 6 by sa to malo riešiť obmedzením výšky úľav v pomere k čistému príjmu daňovníka podľa danej dohody.

- Nesúlady týkajúce sa hybridných stálych prevádzkarní

K nesúladu týkajúcemu sa hybridnej stálej prevádzkarne medzi dvoma jurisdikciami dochádza, keď sa v jednej jurisdikcii zaobchádza s obchodnými činnosťami vykonávanými v určitej jurisdikcii ako s obchodnými činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne, zatiaľ čo v inej jurisdikcii sa s uvedenými činnosťami nezaobchádza ako s činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne.

Nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne, ktorý vedie k nezdaneniu bez zahrnutia

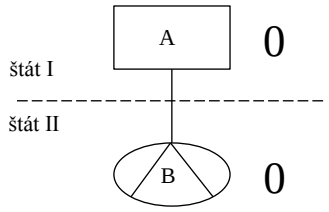
Nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne môže viesť k nezdaneniu bez zahrnutia, keď daňovník vykonáva obchodné činnosti v inej jurisdikcii a táto jurisdikcia nezaobchádza s týmito činnosťami ako s činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne, zatiaľ čo jurisdikcia, v ktorej je daňovník rezidentom, zaobchádza s týmito činnosťami ako s činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne v tej druhej jurisdikcii. V dôsledku toho sa zisky z týchto obchodných činností nezdaňujú tam, kde sa vykonávajú, zatiaľ čo jurisdikcia, v ktorej je daňovník rezidentom, stanovuje pre uvedené zisky výnimku, čo vedie k nezdaneniu bez zahrnutia v zmysle článku 2 ods. 9 písm. c).

V prípade nesúladu týkajúceho sa hybridnej stálej prevádzkarne medzi viac než jedným členským štátom, ktorá spôsobuje nezdanenie bez zahrnutia, by členský štát, v ktorom je daňovník rezidentom, mal zahrnúť (a nie oslobodiť od dane) daný príjem priradený uvedenej stálej prevádzkarni na základe článku 9 ods. 3 prvého pododseku. V prípade hybridnej stálej prevádzkarne sídliacej v tretej krajine by dotknutý členský štát, v ktorom je daňovník rezidentom, mal zahrnúť (a nie oslobodiť od dane) aj daný príjem priradený uvedenej stálej prevádzkarni na základe článku 9 ods. 3 druhého pododseku.

Príklad 5

Štát I uznáva B ako stálu prevádzkareň v štáte II,
ale štát II spoločnosť B ako stálu prevádzkareň neuznáva
(reverzná hybridná stála prevádzkareň).
V štáte II nedochádza k zdaneniu, v štáte I sú zisky priradené reverznej hybridnej stálej prevádzkarni oslobodené od dane.

Ak štát I je ČŠ, štát I by mal zisky priradené hybridnej stálej prevádzkarni v štáte B zdaniť a nie oslobodiť od dane.



Nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne, ktorý vedie k dvojitému odpočtu

Nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne môže viesť k dvojitému odpočtu v zmysle článku 2 ods. 9 písm. a), ak sú platba, náklady alebo straty odpočítateľné od základu dane tak v jurisdikcii, v ktorej je daňovník rezidentom, ako aj v jurisdikcii hybridnej stálej prevádzkarne, keď platbu, náklady alebo straty možno odpočítať.

Pravidlá stanovené v článku 9 ods. 1 sa takisto uplatňujú na nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne, ktorý vedie k dvojitému odpočtu.

Nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia

Nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne môže viesť k odpočtu bez zahrnutia v zmysle článku 2 ods. 9 písm. b), ak sa platba, ktorú hybridná stála prevádzkareň uskutoční v prospech svojho ústredia, odpočíta od základu dane v jurisdikcii, v ktorej hybridná stála prevádzkareň sídli, ale nie je zahrnutá do základu dane v jurisdikcii, v ktorej je daňovník rezidentom, pretože druhá uvedená jurisdikcia danú stálu prevádzkareň neuznáva.

Pravidlá stanovené v článku 9 ods. 2 sa takisto uplatňujú na nesúlad týkajúci sa hybridnej stálej prevádzkarne, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia.

- Importované nesúlady

Importované nesúlady vyplývajú z dohôd zahŕňajúcich členov skupiny alebo štruktúrované dohody vo všeobecnosti, pri ktorých dochádza k presunu účinku hybridného nesúladu medzi stranami v tretích krajinách do jurisdikcie členského štátu prostredníctvo použitia nehybridného nástroja. Nesúlad je do členského štátu importovaný vtedy, keď sa odpočítateľná platba v rámci nehybridného nástroja použije na financovanie výdavku v rámci

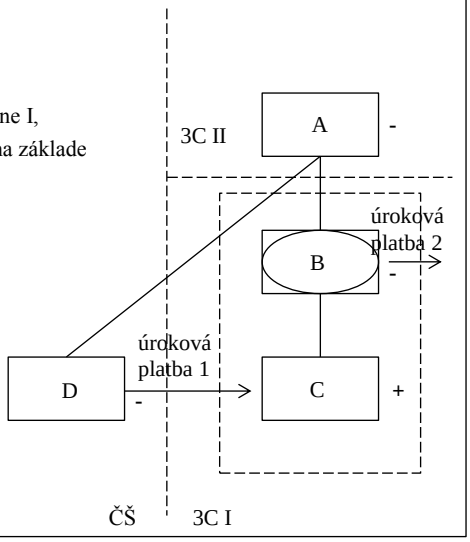
štruktúrovanej dohody, ktorá zahŕňa hybridný nesúlad medzi tretími krajinami. Znamená to, že dochádza k odlivu výnosov z EÚ, ktoré v konečnom dôsledku nie sú zdanené. Preto sa navrhuje, aby sa zahrnuli pravidlá, ktoré zakazujú odpočítať platbu, ak je príjem z takejto platby priamo alebo nepriamo zahrnutý oproti odpočtu, ktorý vyplýva z hybridnej nesúladnej dohody, čo vedie k dvojitému odpočtu (článok 9 ods. 4) alebo k odpočtu bez zahrnutia (článok 9 ods. 5) medzi tretími krajinami. Kľúčovým cieľom pravidiel o importovaných nesúladoch je zachovať integritu ostatných pravidiel o hybridných nesúladoch tak, že sa odstráni všetka motivácia pre nadnárodné skupiny uzatvárať hybridné nesúladné dohody. Treba poznamenať, že pravidlá o importovaných nesúladoch sa nevzťahujú na žiadnu platbu, ktorá je realizovaná v prospech firemného príjemcu v členskom štáte, pretože členské štáty by mali mať vykonané pravidlá týkajúce sa ostatných hybridných nesúladov obsiahnuté v tomto návrhu.

Importovaný nesúlad môže zahŕňať „dovezenie“ dvojitého odpočtu:

Príklad 6

A, B, C, a D sú prepojené podniky.
Spoločnosť D je daňovník v ČŠ. Úrokovú platbu 1 od spoločnosti D pre C odpočíta spoločnosť D.
Úroková platba 1, ktorú prijala spoločnosť C, je v zásade zdaniteľná v tretej krajine I,
Ale započítava sa oproti úrokovej platbe 2, ktorú uskutočnil hybridný subjekt B na základe skupinového daňového režimu.
Úrokovú platbu 2 odpočíta aj spoločnosť A v tretej krajine II.
Takže došlo k dvojitému odpočtu úrokovej platby 2.

Hybridný nesúlad medzi treťou krajinou I a treťou krajinou II importovala spoločnosť D prostredníctvom úveru spojeného s úrokovou platbou 1.
ČŠ by mal zamietnuť odpočet úrokovej platby v rozsahu dvojitého odpočtu.



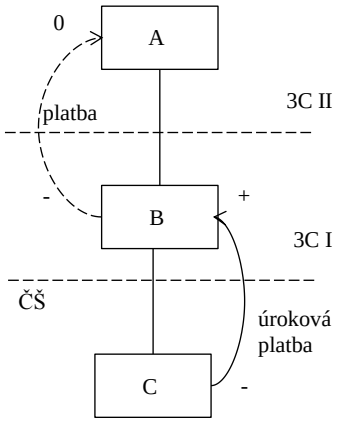
Importovaný nesúlad však môže zahŕňať aj „dovezenie“ odpočtu bez zahrnutia:

Príklad 7

A, B a C sú prepojené podniky.
Úroková platba od C pre B odpočítaná v ČŠ.
B zahrnie úrokovú platbu ako príjem,
ale tento úrokový výnos započíta B oproti platbe pre A v rámci úveru s podielom na zisku.
Platba v rámci úveru s podielom na zisku sa odpočíta v tretej krajine I ako úrok, ale je oslobodená od dane v prípade spoločnosti A ako dividenda.
Takže došlo k odpočtu bez zahrnutia.

Hybridný nesúlad medzi treťou krajinou I a treťou krajinou II bol importovaný do ČŠ prostredníctvom úrokovej platby spoločnosťou C.

ČŠ by mal zamietnuť odpočet úrokovej platby v rozsahu odpočtu bez zahrnutia.



- Nesúlady týkajúce sa dvojitej rezidencie

Nesúlad týkajúci sa dvojitej rezidencie môže v konečnom dôsledku viesť k dvojitému odpočtu, ak sa platba, ktorú uskutoční daňovník s dvojitou rezidenciou, odpočíta na základe

právnych predpisov oboch jurisdikcií, v ktorých je daný daňovník rezidentom. V článku 9a sa preto navrhuje, aby v prípade nesúladu týkajúceho sa dvojitej rezidencie medzi členským štátom a treťou krajinou členský štát zamietol odpočet platby, avšak len v rozsahu, v akom je táto platba zahrnutá oproti sume, ktorá sa nepovažuje za príjem podľa právnych predpisov tej druhej jurisdikcie (t. j. oproti príjmu, ktorý nie je „príjmom s dvojitým zahrnutím“).

Príklad 8

A, B a C sú prepojené podniky.

B a duálnym rezidentom štátu I a štátu II.

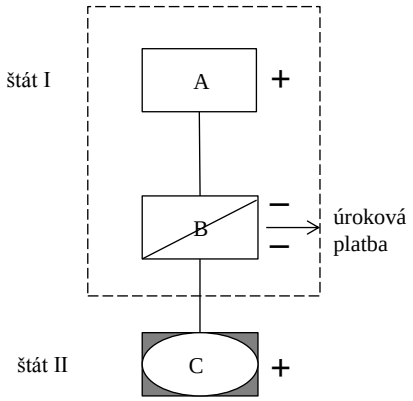
Úroková platba pochádzajúca od B sa odpočíta a započíta v štáte I oproti príjmu spoločnosti A na základe skupinového daňového režimu.

C je reverzným hybridným subjektom v štáte II.

Úroková platba pochádzajúca od B sa započíta oproti príjmu C v štáte II.

Takže došlo k dvojitému odpočtu úrokovej platby od spoločnosti B.

Ak štát I alebo štát II je ČŠ, tento ČŠ by mal zamietnuť odpočet v rozsahu nesúladu.



2016/0339 (CNS)

Návrh

SMERNICA RADY,

ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami

RADA EURÓPSKEJ ÚNIE,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 115,

so zreteľom na návrh Európskej komisie,

po postúpení návrhu legislatívneho aktu národným parlamentom,

so zreteľom na stanovisko Európskeho parlamentu[3],

so zreteľom na stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru[4],

konajúc v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom,

keďže:

(1) Je nevyhnutné obnoviť dôveru v spravodlivosť daňových systémov a vládam umožniť, aby mohli účinne uplatňovať svoju daňovú suverenitu. Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) preto vydala konkrétne akčné odporúčania v súvislosti s iniciatívou boja proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov (BEPS).

(2) Záverečné správy o 15 akčných bodoch OECD proti BEPS boli zverejnené 5. októbra 2015. Rada tento výsledok privítala vo svojich záveroch z 8. decembra 2015. V záveroch Rady sa zdôraznilo, že treba nájsť spoločné, avšak flexibilné riešenia na úrovni Únie, ktoré budú v súlade so závermi OECD v oblasti BEPS.

(3) V reakcii na potrebu spravodlivejšieho zdaňovania, a najmä v nadväznosti na závery OECD v oblasti BEPS predložila Komisia 28. januára 2016 svoj balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Smernica Rady (EÚ) 2016/1164[5] o pravidlách proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam bola prijatá v rámci uvedeného balíka.

(4) V smernici (EÚ) 2016/1164 sa stanovuje rámec riešenia hybridných nesúladných dohôd.

(5) Je nevyhnutné stanoviť pravidlá, ktorými by sa komplexne neutralizovali hybridné nesúlady. Keďže smernica (EÚ) 2016/1164 sa vzťahuje iba na hybridné nesúladné dohody, ku ktorým dochádza pri interakcii medzi systémami zdaňovania príjmov právnických osôb členských štátov, Rada ECOFIN vydala 20. júna 2016 vyhlásenie, v ktorom požaduje, aby Komisia do októbra 2016 predložila návrh o hybridných nesúladných dohodách, na ktorých sa zúčastňujú tretie krajiny, aby sa zabezpečili pravidlá konzistentné s pravidlami odporúčanými v správe OECD v oblasti BEPS

[3] Ú. v. EÚ C , , s. .

[4] Ú. v. EÚ C , , s. .

[5] Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 19.7.2016, s. 1).

týkajúcou sa akcie 2, ktoré zároveň nebudú menej účinné ako tieto odporúčané pravidlá, a to s cieľom dosiahnuť dohodu do konca roka 2016.

(6) Keďže[, okrem iného, v odôvodnení 13 smernice (EÚ) 2016/1164 sa uvádza, že] je mimoriadne dôležité, aby sa vykonala ďalšia práca v súvislosti s hybridnými nesúladmi, ako sú napríklad tie, ktoré zahŕňajú stále prevádzkarne, je nevyhnutné, aby sa nesúlady týkajúce sa hybridnej stálej prevádzkarne riešili aj v uvedenej smernici.

(7) V snahe stanoviť komplexný rámec, ktorý by bol v súlade so správou OECD v oblasti BEPS o hybridných nesúladných dohodách, je bytostne dôležité, aby smernica (EÚ) 2016/1164 zahŕňala aj pravidlá o hybridných transferoch, importovaných nesúladoch a nesúladoch týkajúcich sa dvojitej rezidencie, aby sa predišlo situácii, keď by daňovníci využívali pretrvávajúce právne medzery.

(8) Keďže smernica (EÚ) 2016/1164 zahŕňa pravidlá o hybridných nesúladoch medzi členskými štátmi, je vhodné zahrnúť do uvedenej smernice aj pravidlá o hybridných nesúladoch s tretími krajinami. Následne by sa uvedené pravidlá mali uplatňovať aj na všetkých daňovníkov, ktorí v nejakom členskom štáte podliehajú dani z príjmu právnických osôb, vrátane stálych prevádzkarní subjektov, ktoré sa považujú za rezidentov v tretích krajinách. Treba zachytiť všetky hybridné nesúladné dohody, v rámci ktorých je aspoň jedna z dotknutých strán platcom dane z príjmu právnických osôb v niektorom členskom štáte.

(9) Pravidlá o hybridných nesúladoch by mali riešiť situácie nesúladu, ktoré sú výsledkom konfliktných daňových predpisov dvoch (alebo viacerých) jurisdikcií. Uvedené pravidlá by však nemali mať vplyv na všeobecné prvky daňového systému danej jurisdikcie.

(10) S cieľom zabezpečiť proporcionalitu je nevyhnutné riešiť len tie prípady, v ktorých existuje významné riziko vyhýbania sa daňovej povinnosti prostredníctvom využívania hybridných nesúladov. Preto treba zahrnúť do rozsahu pôsobnosti hybridné nesúladné dohody medzi daňovníkom a jeho prepojenými podnikmi a hybridné nesúlady vyplývajúce zo štruktúrovaných dohôd zahŕňajúcich daňovníka.

(11) V snahe stanoviť dostatočne komplexné vymedzenie „prepojeného podniku“ na účely pravidiel o hybridných nesúladoch by vymedzenie uvedeného pojmu malo zahŕňať aj subjekt, ktorý je súčasťou tej istej konsolidovanej skupiny na účtovné účely, podnik, v ktorom daňovník má významný vplyv na riadenie a naopak, podnik, ktorý má významný vplyv na riadenie daňovníka.

(12) Nesúlady, ktoré sa týkajú osobitne hybridnej povahy subjektov, by sa mali riešiť len vtedy, keď jeden z prepojených podnikov má minimálne účinnú kontrolu nad ostatnými prepojenými podnikmi. V uvedených prípadoch by sa následne malo vyžadovať, aby prepojený podnik bol v držbe daňovníka alebo inej prepojeného podniku, resp. aby bol ich držiteľom prostredníctvom účasti formou hlasovacích práv, vlastníctva kapitálu alebo nároku na získanie 50 percent alebo viac zisku.

(13) Treba riešiť situácie nesúladu prisúditeľné rozdielom v právnom vymedzení subjektu alebo finančného nástroja. Zároveň treba objasniť, že právne vymedzenie sa týka kvalifikácie subjektu alebo finančného nástroja na účely daňových právnych predpisov. Problematika právneho vymedzenia by mala zahŕňať aj kvalifikáciu subjektu v rámci právnych predpisov o voľbe týkajúcej sa klasifikácie subjektov, ktoré sú v americkom právnom systéme známe pod názvom „check-the-box rules“.

(14) Jednotlivé jurisdikcie používajú rôzne daňové účtovné obdobia a rozličné pravidlá uznávania toho, kedy boli odvodené alebo kedy vznikli položky príjmov alebo

výdavkov. Preto treba objasniť, že tieto rozdielne načasovania by sa ako také nemali považovať za spôsobujúce nesúlad v daňových výsledkoch. Treba však stanoviť, že ak platba nie je uznaná v rovnakom alebo prelínajúcom sa daňovom období, ako ju uznáva členský štát daňovníka, čo v zásade vedie k odpočtu bez zahrnutia, daňovník musí zabezpečiť, aby platba bola uznaná v primeranom časovom období v inej jurisdikcii.

(15) Keďže nesúlady týkajúce sa hybridných subjektov zahŕňajúce tretie krajiny môžu viesť k dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia, je nevyhnutné stanoviť pravidlá, na základe ktorých by dotknutý členský štát podľa prípadu buď zamietol odpočet platby, nákladov alebo strát, alebo by od daňovníka vyžadoval, aby dotknutú platbu zahrnul do svojho základu dane.

(16) Keďže nesúlady týkajúce sa hybridných finančných nástrojov zahŕňajúce tretie krajiny môžu viesť aj k odpočtu bez zahrnutia, je preto nevyhnutné stanoviť pravidlá, na základe ktorých by dotknutý členský štát buď zamietol odpočet platby, alebo by od daňovníka vyžadoval, aby platbu zahrnul do svojho základu dane, v závislosti od štátu platiteľa.

(17) Hybridné transfery môžu spôsobiť rozdielne daňové zaobchádzanie, ak sa v dôsledku transferu finančného nástroja v rámci štruktúrovanej dohody s podkladovou návratnosťou z uvedeného nástoja zaobchádza ako s návratnosťou odvodenou súčasne viac než jednou zo strán dohody. Podkladová návratnosť je príjmom súvisiacim s prevedeným nástrojom a odvodeným z neho. Tento rozdiel v daňovom zaobchádzaní môže viesť k odpočtu bez zahrnutia alebo k zápočtu dane v dvoch rôznych jurisdikciách pre tú istú daň vyberanú pri zdroji. Takéto nesúlady by sa preto mali odstrániť. V prípade odpočtu bez zahrnutia by sa mali uplatňovať rovnaké pravidlá ako pri neutralizácii hybridného finančného nástroja alebo nesúladu týkajúceho sa hybridných subjektov, ktorý vedie k odpočtu bez zahrnutia. V prípade dvojitého zápočtu dane by mal dotknutý členský štát obmedziť výhodu daňovej úľavy proporcionálne k čistému zdaniteľnému príjmu, pokiaľ ide o podkladovú návratnosť.

(18) K nesúladu týkajúcemu sa hybridnej stálej prevádzkarne dochádza, keď sa v jednej jurisdikcii zaobchádza s obchodnými činnosťami vykonávanými v určitej jurisdikcii ako s obchodnými činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne, zatiaľ čo v inej jurisdikcii sa s uvedenými činnosťami nezaobchádza ako s činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne. Uvedené nesúlady môžu viesť k nezdaneniu bez zahrnutia, dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia, a preto by sa mali odstrániť. V prípade nezdanenia bez zahrnutia by členský štát, v ktorom je daňovník rezidentom, mal zahrnúť príjem, ktorý sa pripisuje danej hybridnej stálej prevádzkarni. V prípade dvojitého odpočtu alebo odpočtu bez zahrnutia by sa mali uplatňovať rovnaké pravidlá ako pri neutralizácii nesúladu týkajúceho sa hybridných subjektov, ktorý vedie k dvojitému odpočtu, resp. k odpočtu bez zahrnutia.

(19) Importované nesúlady presúvajú účinok hybridného nesúladu medzi stranami v tretích krajinách do jurisdikcie členského štátu prostredníctvom využitia nehybridného nástroja, čím narúšajú účinnosť pravidiel na neutralizáciu hybridných nesúladov. Odpočítateľnú platbu v členskom štáte možno použiť na financovanie výdavku v rámci štruktúrovanej dohody, ktorá zahŕňa hybridný nesúlad medzi tretími krajinami. V snahe bojovať s takýmito importovanými nesúladmi treba zahrnúť pravidlá, ktoré zakazujú odpočítať platbu, ak je zodpovedajúci príjem z tejto platby priamo alebo nepriamo zahrnutý oproti odpočtu, ktorý vyplýva z hybridnej nesúladnej

dohody, čo vedie k dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia medzi tretími krajinami.

(20) Nesúlad týkajúci sa dvojitej rezidencie môže viesť k dvojitému odpočtu, ak sa platba, ktorú uskutoční daňovník s dvojitou rezidenciou, odpočíta na základe právnych predpisov oboch jurisdikcií, v ktorých je daný daňovník rezidentom. V snahe riešiť nesúlad týkajúci sa dvojitej rezidencie medzi členským štátom a treťou krajinou by členský štát mal zamietnuť odpočet platby v rozsahu, v akom je táto platba zahrnutá oproti sume, ktorá sa nepovažuje za príjem podľa právnych predpisov tej druhej jurisdikcie.

(21) Cieľom tejto smernice je zvýšiť odolnosť vnútorného trhu ako celku voči hybridným nesúladným dohodám. To nemôžu uspokojivo dosiahnuť členské štáty konajúce individuálne, keďže vnútroštátne systémy zdaňovania príjmov právnických osôb sú rôznorodé a individuálne opatrenia členských štátov by len rozšírili existujúcu roztrieštenosť vnútorného trhu v oblasti priameho zdaňovania. Nedostatočná efektivita a narušenia vznikajúce vzájomným pôsobením jednotlivých vnútroštátnych opatrení by tak mohli pretrvávať. To by následne viedlo k nedostatočnej koordinácii. Uvedený cieľ možno namiesto toho lepšie dosiahnuť na úrovni Únie, a to vzhľadom na cezhraničnú povahu hybridných nesúladných dohôd a potrebu prijať riešenia, ktoré fungujú pre vnútorný trh ako celok. Únia môže preto prijať opatrenia v súlade so zásadou subsidiarity podľa článku 5 Zmluvy o Európskej únii. V súlade so zásadou proporcionality stanovenou v uvedenom článku táto smernica neprekračuje rámec nevyhnutný na dosiahnutie daného cieľa. Stanovením požadovanej úrovne ochrany pre vnútorný trh sa táto smernica zameriava len na dosiahnutie základnej úrovne koordinácie v rámci Únie, ktorá je potrebná na splnenie jej cieľov.

(22) Smernica (EÚ) 2016/1164 by sa preto mala zodpovedajúcim spôsobom zmeniť.

(23) Komisia by mala vyhodnotiť vykonávanie tejto smernice štyri roky po nadobudnutí jej účinnosti a Rade o ňom podať správu. Členské štáty by Komisii mali poskytovať všetky informácie potrebné na toto vyhodnotenie,

PRIJALA TÚTO SMERNICU:

Článok 1

Smernica (EÚ) 2016/1164 sa mení takto:

1. Článok 2 sa mení takto:

a) v odseku 4 sa tretí pododsek nahrádza takto:

„Na účely článku 9 je prepojený podnik aj subjekt, ktorý je súčasťou tej istej konsolidovanej skupiny na účely finančného účtovníctva, podnik, v ktorom má daňovník významný vplyv na riadenie, alebo podnik, ktorý má významný vplyv na riadenie daňovníka. Keď nesúlad zahŕňa hybridný subjekt, vymedzenie prepojeného podniku sa upraví tak, aby sa požiadavka 25 % nahradila požiadavkou 50 %“;

b) odsek 9 sa nahrádza takto:

„9. „hybridný nesúlad“ je situácia medzi daňovníkom a prepojeným podnikom alebo štruktúrovaná dohoda medzi stranami v rôznych daňových jurisdikciách, keď možno ktorýkoľvek z nasledujúcich výsledkov pripísať rozdielom

v právnej kvalifikácii finančného nástroja alebo subjektu, alebo v zaobchádzaní s obchodnou prítomnosťou ako so stálou prevádzkarňou:

a) k odpočtu tej istej platby, tých istých nákladov alebo strát od základu dane dochádza v jurisdikcii, v ktorej má platba zdroj, v ktorej sa náklady vynaložili alebo v ktorej došlo ku stratám, ako aj v druhej jurisdikcii („dvojitý odpočet“);

b) k odpočtu platby od základu dane dochádza v jurisdikcii, v ktorej má platba zdroj, bez zodpovedajúceho zahrnutia na daňové účely tej istej platby v druhej jurisdikcii („odpočet bez zahrnutia“);

c) v prípade rozdielov v zaobchádzaní s obchodnou prítomnosťou ako so stálou prevádzkarňou nezdanenie príjmu, ktorý má zdroj v niektorej jurisdikcii, bez zodpovedajúceho zahrnutia na daňové účely toho istého príjmu v druhej jurisdikcii („nezdanenie bez zahrnutia“).

K hybridnému nesúladu dochádza iba v rozsahu, v akom tá istá odpočítaná platba, tie isté vynaložené náklady alebo vzniknuté straty v dvoch jurisdikciách presahujú výšku príjmu, ktorý je zahrnutý v oboch jurisdikciách a ktorý možno pripísať tomu istému zdroju.

Hybridný nesúlad zahŕňa aj prevod finančného nástroja v rámci štruktúrovanej dohody zahŕňajúcej daňovníka, ak sa podkladová návratnosť prevedeného finančného nástroja považuje na daňové účely za odvodenú súčasne viac ako jednou zo strán dohody, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v rôznych jurisdikciách, pričom dôjde k niektorému z týchto výsledkov:

a) odpočtu platby súvisiacej s danou podkladovou návratnosťou bez zodpovedajúceho zahrnutia takejto platby na daňové účely s výnimkou prípadu, keď je táto podkladová návratnosť zahrnutá do zdaniteľného príjmu jednej z dotknutých strán;

b) úľave za daň vybranú pri zdroji z platby pochádzajúcej z prevedeného finančného nástroja pre viac ako jednu z dotknutých strán.“;

c) dopĺňajú sa tieto odseky 10 a 11:

„10. „konsolidovaná skupina na účely finančného účtovníctva“ je skupina pozostávajúca zo všetkých subjektov, ktoré sú plne zahrnuté v konsolidovanej účtovnej závierke vypracovanej v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva alebo vnútroštátnym systémom finančného výkazníctva nejakého členského štátu;

11. „štruktúrovaná dohoda“ je dohoda zahŕňajúca hybridný nesúlad, ak sa nesúlad zohľadní v podmienkach a cene dohody, alebo dohoda navrhnutá s cieľom dosiahnuť výsledok plynúci z hybridného nesúladu s výnimkou prípadu, keď od daňovníka alebo prepojeného subjektu nebolo možné opodstatnene očakávať, že o hybridnom nesúlade vedeli, a keď nevyužili hodnotu daňovej výhody vyplývajúcej z daného hybridného nesúladu.“;

2. článok 4 sa mení takto:

a) V odseku 5 písm. a) sa bod ii) nahrádza takto:

„ii) všetky aktíva a záväzky sú ocenené pomocou tej istej metódy ako pri konsolidovaných finančných výkazoch zostavených v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva alebo

vnútroštátnym systémom finančného výkazníctva nejakého členského štátu;“;

b) odsek 8 sa nahrádza takto:

„8. Na účely odsekov 1 až 7 môže byť daňovníkovi udelené právo používať konsolidované finančné výkazy zostavené na základe iných účtovných štandardov, než sú medzinárodné štandardy finančného výkazníctva alebo vnútroštátny systém finančného výkazníctva nejakého členského štátu.“;

3. článok 9 sa nahrádza takto:

„Článok 9
Hybridné nesúlady

1. V rozsahu, v akom hybridný nesúlad medzi členskými štátmi vedie k dvojitému odpočtu tej istej platby, tých istých nákladov alebo strát, odpočet sa umožní len v členskom štáte, v ktorom má platba zdroj, náklady sa vynaložili alebo došlo ku stratám.

   V rozsahu, v akom hybridný nesúlad zahŕňajúci tretiu krajinu vedie k dvojitému odpočtu tej istej platby, tých istých nákladov alebo strát, dotknutý členský štát zamietne odpočet takejto platby, takýchto nákladov alebo strát, ak tak už neurobila daná tretia krajina.

2. V rozsahu, v akom hybridný nesúlad medzi členskými štátmi vedie k odpočtu bez zahrnutia, členský štát platiteľa odpočet takejto platby zamietne.

   V rozsahu, v akom hybridný nesúlad zahŕňajúci tretiu krajinu vedie k odpočtu bez zahrnutia:

   i) ak má platba zdroj v členskom štáte, tento členský štát zamietne odpočet, alebo

   ii) ak má platba zdroj v tretej krajine, dotknutý členský štát vyžaduje od daňovníka, aby takúto platbu zahrnul do základu dane s výnimkou prípadu, keď daná tretia krajina už zamietla odpočet alebo vyžiadala, aby sa platba zahrnula.

3. V rozsahu, v akom hybridný nesúlad medzi členskými štátmi zahŕňajúci stálu prevádzkareň vedie k nezdaneniu bez zahrnutia, členský štát, v ktorom je daňovník rezidentom na daňové účely, vyžaduje, aby daňovník zahrnul do základu dane príjem pripísaný stálej prevádzkarni.

   V rozsahu, v akom hybridný nesúlad zahŕňajúci stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v tretej krajine vedie k nezdaneniu bez zahrnutia, dotknutý členský štát vyžaduje, aby daňovník zahrnul do základu dane príjem pripísaný stálej prevádzkarni v tretej krajine.

4. V rozsahu, v akom sa platba daňovníka prepojenému podniku v tretej krajine priamo alebo nepriamo započíta proti platbe, nákladom alebo strate, ktoré sú z dôvodu hybridného nesúladu odpočítateľné v dvoch rôznych jurisdikciách mimo Únie, členský štát daňovníka zamietne odpočet platby daňovníka prepojenému podniku v tretej krajine od základu dane s výnimkou prípadu, ak jedna zo dotknutých tretích krajín už zamietla odpočet platby, nákladov alebo strát, ktoré by boli odpočítateľné v dvoch rôznych jurisdikciách.

5. V rozsahu, v akom sa zodpovedajúce zahrnutie odpočítateľnej platby daňovníka prepojenému podniku v tretej krajine priamo alebo nepriamo započíta proti platbe, ktorú z dôvodu hybridného nesúladu nezahrnie do svojho základu dane jej príjemca, členský štát daňovníka zamietne odpočet platby daňovníka prepojenému podniku v tretej krajine od základu dane s výnimkou prípadu, ak jedna z dotknutých tretích krajín už odpočet tejto nezahrnutej platby zamietla.

6. V rozsahu, v akom hybridný nesúlad vedie k úľave za daň vybranú pri zdroji z platby vyplývajúcej z prevedeného finančného nástroja na viac ako jednu z dotknutých strán, členský štát daňovníka obmedzí výhodu takejto úľavy pomerne k čistému zdaniteľnému príjmu súvisiacemu s takouto platbou.

7. Na účely odsekov 1 až 6 je „platiteľ“ subjekt alebo stála prevádzkareň, kde má platba zdroj, náklady sa vynaložili alebo došlo ku stratám.“;

4. v kapitole II sa vkladá tento článok 9a:

„Článok 9a
Nesúlady týkajúce sa daňovej rezidencie

Pokiaľ sú platba, náklady alebo straty daňovníka, ktorý je na daňové účely rezidentom členského štátu aj tretej krajiny, v súlade s právnymi predpismi tohto členského štátu a tejto tretej krajiny, odpočítateľné od základu dane v oboch jurisdikciách a tieto platby, náklady alebo straty sa môžu započítať v členskom štáte daňovníka proti zdaniteľnému príjmu, ktorý nie je zahrnutý v danej tretej krajine, členský štát daňovníka zamietne odpočet tejto platby, týchto nákladov alebo strát s výnimkou prípadu, keď tak už urobila daná tretia krajina.“.

Článok 2

1. Členské štáty najneskôr do 31. decembra 2018 prijmú a uverejnia zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou. Komisii bezodkladne oznámia znenie uvedených ustanovení.

   Tieto ustanovenia uplatňujú od 1. januára 2019.

   Členské štáty uvedú priamo v prijatých opatreniach alebo pri ich úradnom uverejnení odkaz na túto smernicu. Podrobnosti o odkaze upravia členské štáty.

2. Členské štáty oznámia Komisii znenie hlavných ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré prijmú v oblasti pôsobnosti tejto smernice.

Článok 3

Táto smernica nadobúda účinnosť dvadsiatym dňom po jej uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Článok 4

Táto smernica je určená členským štátom.

V Štrasburgu

Za Radu
predseda