ЕВРОПЕЙСКА
КОМИСИЯ

Страсбург, 25.10.2016 г.
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Предложение за

ДИРЕКТИВА НА СЪВЕТА

за изменение на Директива (ЕС) 2016/1164 по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави

{SWD(2016) 345 final}

ОБЯСНИТЕЛЕН МЕМОРАНДУМ

1. КОНТЕКСТ НА ПРЕДЛОЖЕНИЕТО

• Основания и цели на предложението

Посредством хибридните споразумения се извличат ползи от различията в данъчното третиране на дадено образувание или инструмент съгласно законодателството на две или повече данъчни системи с цел постигане на двойно данъчно необлагане. Тези видове споразумения са широко разпространени и водят до значително свиване на данъчната основа на корпоративните данъкоплатци в ЕС. Следователно е необходимо да бъдат определени правила срещу подобно свиване на данъчната основа.

Правилата за несъответствията при хибридни образувания и инструменти, предвидени в Директивата на Съвета за определяне на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар[1] (по-надолу Директивата срещу избягването на данъци) засягат най-разпространените форми на несъответствия при хибридни образувания и инструменти, но само в рамките на ЕС. В член 9 от Директивата срещу избягването на данъци се уреждат несъответствията при хибридни образувания и инструменти, произтичащи от разликите в правната квалификация на образувание или финансов инструмент между данъкоплатец в държава членка и свързано предприятие в друга държава членка или породени от структурирани договорености между страни в държави членки.

Все пак данъкоплатците в ЕС, които участват в трансгранични структури, включващи трети държави, също се възползват от несъответствията при хибридни образувания и инструменти с цел да намалят общите си данъчни задължения в Съюза. Поради това е всепризнато, че следва да се предприемат мерки за преодоляване на несъответствията при хибридни образувания и инструменти с трети държави.

Освен това съществуват други видове несъответствия, които не са споменати в член 9 от Директивата срещу избягването на данъци, като несъответствия при хибридни места на стопанска дейност, несъответствия при хибридни трансфери, т.нар. привнесени несъответствия и несъответствия при дружества с двойно установяване.

Като част от окончателното компромисно предложение за Директивата срещу избягването на данъци, по която бе постигнато съгласие на 20 юни 2016 г., Съветът по икономически и финансови въпроси (Съветът ECOFIN) направи изявление относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти. В него Съветът ECOFIN отправи искане към Комисията „да представи до октомври 2016 г. предложение относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти, засягащи трети държави, с цел да се предвидят правила, които са съгласувани и не по-малко ефикасни от правилата, препоръчани в доклада на ОИСР по действие 2 относно BEPS, с оглед постигането на споразумение до края на 2016 г.“

С настоящата директива се определят правила по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави. Освен това в настоящата директива се разглеждат несъответствията по отношение на хибридните места на стопанска дейност, разположени както в рамките на ЕС, така и в трети държави, несъответствията при хибридни трансфери, привнесените несъответствия, както и несъответствията при дружества с двойно установяване.

[1] Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета, ОВ L 193/1.

- **Съгласуваност със съществуващите разпоредби в тази област на политиката**

Настоящата директива се основава на препоръките в доклада на ОИСР по действие 2 „Неутрализирането на последиците от хибридни споразумения“ (докладът на ОИСР) от плана за действие за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби. Повечето държави членки се ангажираха да изпълнят тези препоръки. Докладът на ОИСР предвижда цялостна рамка за хибридните несъответствия и обхваща несъответствията при хибридни образувания, несъответствията при хибридни финансови инструменти, несъответствията при хибридни трансфери, привнесените несъответствия и несъответствията при дружествата с двойно установяване. Освен това на 22 август 2016 г. ОИСР публикува за публично обсъждане проект относно несъответствията при структурите на клоновете, обхващащ несъответствията при хибридни места на стопанска дейност. Препоръките на ОИСР трябва да бъдат транспонирани на равнището на ЕС по последователен и координиран начин, за да се предотвратят евентуални изкривявания, данъчни пречки за предприятията, нови законодателни празноти или несъответствия в рамките на вътрешния пазар.

Настоящата директива е част от пакет, който включва също и даването на нов тласък на предложението за обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД) и предложение за обща основа за облагане с корпоративен данък (ОООКД). Заложените в ОООКД и ОКООКД правила за несъответствията при хибридни образувания и инструменти са съвместими с правилата в настоящата директива.

Групата „Кодекс за поведение при данъчното облагане на предприятията“ постигна съгласие по указания за преодоляване на различните видове несъответствия при хибридни образувания и инструменти. Като се има предвид обаче, че указанията нямат правно обвързваща сила за държавите членки, е необходимо да се приемат задължителни правила, за да се гарантира, че държавите членки се борят ефективно с тези несъответствия.

Настоящата директива е изменение на Директивата срещу избягването на данъци. В нея са определени задължителни правила, които ще дадат възможност на държавите членки ефективно да се борят с хибридните споразумения, които не са разгледани в Директивата срещу избягването на данъци.

В предложението за директива са заложени принципни правила, като на държавите членки е оставено да определят конкретните процедури във връзка с тяхното изпълнение, тъй като те могат по-добре да прецизират прилагането на правилата по начин, който най-добре отговаря на системите им за корпоративно данъчно облагане. Настоящата директива се прилага по отношение на същите лица, които попадат в приложното поле на Директивата срещу избягването на данъци, като целта е по този начин да бъдат обхванати всички данъкоплатци, подлежащи на облагане с корпоративен данък в дадена държава членка.

2. ПРАВНО ОСНОВАНИЕ, СУБСИДИАРНОСТ И ПРОПОРЦИОНАЛНОСТ

- **Правно основание**

Законодателството относно прякото данъчно облагане попада в обхвата на член 115 от Договора за функционирането на ЕС (ДФЕС), съгласно който посочените в същия член законодателни мерки за сближаване приемат правната форма на директива.

- **Субсидиарност (при неизключителна компетентност)**

Предложението е в съответствие с принципа на субсидиарност. Естеството на предмета е такова, че изисква предприемането на обща инициатива в целия вътрешен пазар.

Като се има предвид, че една от основните цели на настоящата директива е да се повиши устойчивостта на вътрешния пазар срещу рисковете от избягване на данъци, произтичащи от манипулирането на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, ясно е, че това не може да бъде постигнато в достатъчна степен от държавите членки, действащи поотделно и несъгласувано. Несъответствията в данъчното облагане са резултат от взаимодействието на поне две данъчни системи, което предполага, че съществува трансгранично измерение, присъщо на тези несъответствия. Имайки предвид, че националните системи за корпоративно данъчно облагане се различават значително, независимите действия от страна на държавите членки биха единствено възпроизвели съществуващата в областта на прякото данъчно облагане разпокъсаност на вътрешния пазар и биха позволили несъответствията да продължат да съществуват. Последиците от несъответствията могат да бъдат преодолени само посредством коригиращи мерки на равнището на Съюза. Освен това, като се има предвид, че несъответствията при хибридни образувания и инструменти нарушават функционирането на вътрешния пазар, прилагането на общи принципи за разрешаването им ще увеличи съгласуваността на вътрешния пазар.

Една цялостна рамка от правила срещу несъответствията при хибридни образувания и инструменти на равнището на ЕС би имала повече стойност в сравнение с това, което множество национални правила могат да постигнат. Инициатива на ЕС свежда до минимум риска от системни законодателни празноти или двойно данъчно облагане, до които може да доведе една палитра от национални правила срещу несъответствията при хибридни образувания и инструменти.

Поради това този подход е в съответствие с принципа на субсидиарност, заложен в член 5 от Договора за Европейския съюз.

- **Пропорционалност**

Предвижданите мерки не надвишават необходимото за осигуряване на нужната степен на защита на вътрешния пазар. В съответствие с принципа на пропорционалност предложените разпоредби не надхвърлят необходимото за постигане на целта. Поради това в директивата не се предвижда пълна хармонизация, а само подходящата защита за системите за корпоративно данъчно облагане на държавите членки. Правилата са ограничени до отстраняване на случаите на двойно приспадане, на приспадане в една държава, без да има включване в данъчната основа в другата държава, или на необлагане на дохода в една държава, без да има включване на този доход в друга държава. По този начин с директивата се постига необходимата степен на координация в рамките на Съюза с оглед изпълнението на нейните цели. Правилата не засягат националните нормативни уредби, които определят правните изисквания относно образуванията или плащанията. Директивата има за цел единствено да постигне най-важното с цел смекчаване на отрицателните данъчни последици в рамките на вътрешния пазар от несъответствията между хибридни образувания и инструменти. В този смисъл предложението не надхвърля необходимото за постигане на целите си и поради това отговаря на принципа за пропорционалност.

- **Избор на инструмент**

Предложеният инструмент е директива, която е единственият възможен инструмент при правно основание член 115 от ДФЕС.

3. РЕЗУЛТАТИ ОТ ПОСЛЕДВАЩИТЕ ОЦЕНКИ, КОНСУЛТАЦИИ СЪС ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ И ОЦЕНКИ НА ВЪЗДЕЙСТВИЕТО

- **Консултации със заинтересованите страни**

Повечето държави членки са членки на ОИСР и участваха в проведените в периода 2013 — 2015 г. продължителни и подробни дискусии по действията за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, включително по действие 2 „Неутрализиране на последиците от хибридни споразумения“. ОИСР организира пространни обществени консултации със заинтересованите страни по всяко едно от действията за противопоставяне на свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.

Елементите на настоящото предложение за директива бяха обсъдени с делегациите на държавите членки в работна група IV по време на нейното заседание на 26 юли 2016 г. Освен това те бяха представени в основни линии и обсъдени с представителите на бизнеса и неправителствените организации по време на провелата се на 16 септември 2016 г. среща на Платформата по въпросите на доброто управление в областта на данъчното облагане.

- **Събиране и използване на експертни становища**

Елементите на настоящата директива се основават на доклада на ОИСР относно неутрализирането на ефекта от хибридни споразумения, който беше част от съвместния проект на ОИСР и Г20 за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.

- **Оценка на въздействието**

През ноември 2015 г. ОИСР публикува доклад по действие 2 като част от пакета от мерки за борба срещу свиването на данъчната база и прехвърляне на печалбата. Членовете на ОИСР и Г20 се решени да постигнат резултатите от проекта за борба срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, както и да го прилагат последователно. Много държави членки в качеството си на членки на ОИСР предприеха действия, при това с бързи темпове, за транспониране в националните си законодателства на резултатите от проекта за борба срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби. Що се отнася до другите резултати от проекта, от решаващо значение е да се постигне бърз напредък в координирането на прилагането в ЕС на правилата срещу несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави. Необходимо е да се избегне ситуация, в която функционирането на вътрешния пазар е изложено на риск поради едностранни мерки, приети от някои държави членки (независимо дали са членки на ОИСР или не), действащи самостоятелно, или поради липсата на действия от други държави членки.

С цел да се направи качествен анализ, в отделен работен документ на службите на Комисията, придружаващ настоящата директива, се прави преглед на наличните данни за хибридни споразумения въз основа на неотдавнашни проучвания на ОИСР и Европейската комисия. В работния документ на службите на Комисията са изложени

най-често срещаните схеми, които са свързани с хибридни споразумения. Освен това в него се разглеждат целите и спецификите на настоящата директива.

Във връзка с настоящото предложение не беше направена оценка на въздействието по следните причини: предложението е свързано в много голяма степен с работата на ОИСР по плана за борба срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби; работният документ на службите на Комисията съдържа значителен анализ на наличните данни; и заинтересованите страни участваха на по-ранен етап в консултации по техническите елементи на предложените правила. В този контекст следва да се отбележи, че оценка на въздействието не беше извършена във връзка с Директивата срещу избягването на данъци, която се изменя с настоящото предложение. Освен това изключително важно е държавите членки да призоват, под формата на изявление на Съвета, придружаващо Директивата срещу избягването на данъци от държавите членки, до октомври 2016 г. да бъде представена директива по този въпрос.

4. ОТРАЖЕНИЕ ВЪРХУ БЮДЖЕТА

Настоящото предложение за директива няма отражение върху бюджета на ЕС.

5. ДРУГИ ЕЛЕМЕНТИ

- **Подробно разяснение на конкретните разпоредби на предложението**

Препоръките в доклада на ОИСР относно неутрализирането на последиците от хибридни споразумения са под формата на правила, които неутрализират последиците от несъответствията при хибридни образувания и инструменти, като се гарантира, че дадено плащане подлежи на облагане с данък поне еднократно. Правилата за несъответствията при хибридни образувания и инструменти в Директивата срещу избягването на данъци се основават на подхода на ОИСР в смисъл, че те неутрализират последиците от несъответствията при хибридни образувания и инструменти. Настоящото предложение се основава на същия подход. Подобно на Директивата срещу избягването на данъци настоящото предложение се прилага за всички данъкоплатци, подлежащи на облагане с корпоративен данък в дадена държава членка. Целта е да се обхванат всички хибридни споразумения, по които поне една от страните е данъкоплатец, подлежащ на облагане с корпоративен данък в държава членка.

Настоящата директива няма за цел да засегне общите характеристики на данъчната система на дадена юрисдикция, а само несъответствията, породени от противоречащи си правила за данъчно облагане между две или повече юрисдикции. Затова настоящата директива не се отнася до ситуации, при които платеният данък е много нисък или нулев поради ниска данъчна ставка или съгласно данъчната система на дадена юрисдикция.

Правилата за несъответствията при хибридни образувания и инструменти се прилагат само в случай на несъответствие между данъкоплатец и свързано предприятие, или в случай на структурирани договорености между участващите страни. Определението за свързано предприятие за целите на правилата за несъответствията при хибридни образувания и инструменти се основава на определението на т.нар. „контролна група“, като за него се прилагат препоръките от доклада на ОИСР.

От съображения за правна сигурност следва да се подчертае, че настоящата директива се отнася за приспадане от данъчната основа или за включване в данъчната основа на предприятието.

- Несъответствия при хибридни образувания

Понятието „образувание“ се отнася до всеки вид правен субект, който може да упражнява стопанска дейност. Образуването може да бъде „прозрачно“ или „непрозрачно“ за данъчни цели. Ако образуването е прозрачно за данъчни цели, например в случай на партньорство, самото образувание не подлежи на облагане, но пропорционален дял от компонентите на получените доходи, натрупаната печалба и направените разходи в резултат на партньорството се разпределя към партньорите като облагаем доход. От друга страна, доходите на непрозрачен субект, например дружество, подлежат на данъчно облагане. Място на стопанска дейност може да бъде част от образуването, но не се разглежда като отделно образувание само по себе си.

Несъответствие при хибридни образувания е налице, когато едно образувание се смята за прозрачно за данъчни цели от една юрисдикция, но за непрозрачно от друга юрисдикция. Това може да доведе до двойно приспадане на едно и също плащане, разходи или загуби, или до приспадане на плащане без съответното му включване.

Несъответствие при хибридни образувания, водещо до двойно приспадане

„Двойно приспадане“ означава, че едно и също плащане подлежи на приспадане от данъчната основа в повече от една юрисдикция. Ако дадено образувание се смята за непрозрачно за данъчни цели в юрисдикцията, в която то първоначално е било учредено или създадено, плащания, разходи или загуби на образуването може да бъдат приспаднати от неговата данъчна основа. Ако същото образувание се смята за прозрачно в юрисдикцията на притежателя на дялов капитал на образуването, тези плащания, разходи или загуби също могат да бъдат приспаднати от данъчната основа на притежателя на дялов капитал в същата юрисдикция, което води до двойно приспадане по смисъла на член 2, точка 9, буква а).

Доходите на хибридното образувание може да бъдат включени обаче като облагаем доход и в повече от една юрисдикция; За да се вземе под внимание това т.нар. „двойно включване на доходи“, предложението има за цел да неутрализира двойното приспадане само доколкото едни и същи плащания, разходи или загуби, приспаднати в две юрисдикции, надвишават размера на дохода, който може да бъде причислен към едно и също хибридно образувание, и който е включен в двете юрисдикции.

Въз основа на Директивата срещу избягването на данъци в случай на несъответствие при хибридни образувания между две държави членки, водещо до двойно приспадане, приспадането следва да се извърши само в държавата членка, от която произлиза плащането.

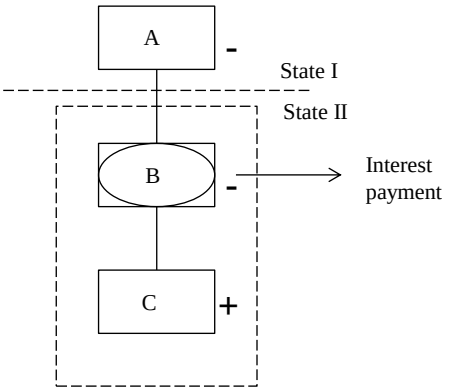
В случай на несъответствие при хибридни образувания между държава членка и трета държава съгласно член 9, параграф 1, втора алинея, съответната държава членка следва да откаже приспадане на плащане, разходи или загуби, независимо от това дали плащането произлиза от държавата членка или от третата държава, освен ако третата държава вече е отказала приспадането.

Example 1

A, B and C are associated enterprises.
Hybrid entity B is non-transparent in State II but transparent for State I.
B pays interest to a third party.
Interest payment is deducted both by A Co and by hybrid entity B.
The payment by B is set-off against C Co's income under a group tax regime in State II.

If State I is a MS and State II is a 3rd state,
State I (the MS) should deny the deduction of the interest payment.
If State I is a 3rd state and State II is a MS,
State II (the MS) should deny the deduction of the interest payment.

There can only be a double deduction to the extent that the payment exceeds income from the same source. So, if B has an income of 4 and makes a payment of 10, the double deduction amounts to 6.



Несъответствие при хибридни образувания, водещо до приспадане без включване

„Приспадане без включване“ означава, че плащане се приспада от данъчната основа на данъкоплатеца в една юрисдикция, без това плащане да бъде съответно включено в данъчната основа на данъкоплатеца в друга юрисдикция.

Например: Ако дадено образувание се смята за прозрачно в юрисдикцията, в която е учредено или създадено, той може да приспадне от данъчната си основа плащанията, направени към притежателя на дялов капитал в това образувание. Ако въпреки това образуването се смята за прозрачно от юрисдикцията, в която притежателят на дяловия капитал е местно лице, плащанията няма да бъдат признати и следователно няма да бъдат включени в облагаемия доход на притежателя на дялов капитал, което води до приспадане без включване по смисъла на член 2, точка 9, буква б).

Двойното включване на доходите също следва да се вземе предвид при неутрализиране на последиците от приспадане без включване.

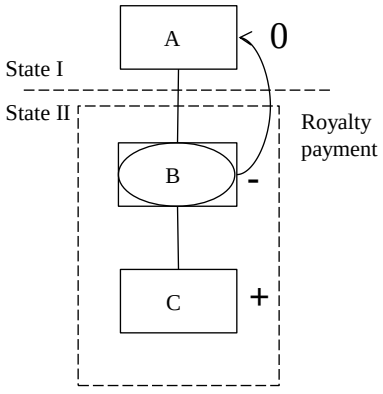
Съгласно Директивата срещу избягването на данъци в случай на несъответствие при хибридни образувания между две държави членки, което води до приспадане без включване, държавата членка на платеца следва да откаже приспадане на плащането.

Example 2

A, B and C are associated enterprises.
Hybrid entity B is non-transparent in State II but transparent for State I.
Royalty payment from B to A is deducted by hybrid entity B,
but not included by A Co.
The payment by B is set-off against C Co's income under a group tax regime in State II.

If State I is a MS and State II is a 3rd state,
State I (the MS) should require A Co to include the royalty payment in its income.
If State I is a 3rd state and State II is a MS,
State II (the MS) should deny the deduction of the royalty payment.

There can only be a double deduction to the extent that the payment exceeds income from the same source. So, if B has an income of 4 and makes a payment of 10, the double deduction amounts to 6.



Или: ако дадено образувание се смята за прозрачно за данъчни цели в юрисдикцията, в която то първоначално е било учредено или създадено, плащане към това образувание няма да подлежи на данъчно облагане там. Ако въпреки това притежателят на дялов капитал в това образувание е местно лице в друга юрисдикция и тази друга юрисдикция третира образуването като непрозрачно[2], плащането няма да подлежи на данъчно облагане и в другата юрисдикция. Ако се предположи, че плащането е било приспаднато от данъчната основа от платеца, това би могло да представлява случай на приспадане без включване по смисъла на член 2, точка 9, буква б).

Example 3

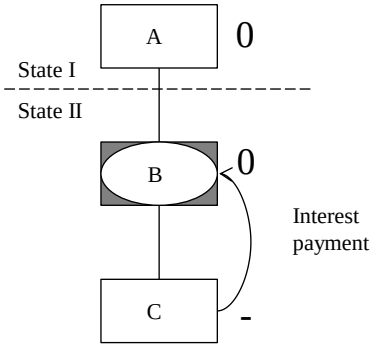
A, B and C are associated enterprises.

Hybrid entity B is transparent in State II but non-transparent for State I (reverse hybrid entity).

Interest payment from C Co to B is deducted by C Co, but neither included by reverse hybrid entity B nor by A Co.

If State I is a MS and State II is a 3rd state, State I (the MS) should require A Co include the interest payment in its income.

If State I is a 3rd state and State II is a MS, State II (the MS) should deny the deduction of the interest payment by C Co.



В случай на несъответствие при хибридни образувания, водещо до приспадане без включване между държава членка и трета държава, първо следва да се определи коя е юрисдикцията на платеца. Ако юрисдикцията на платеца е държава членка, тя следва да откаже приспадането на плащането от данъчната основа до размера на несъответствието съгласно член 9, параграф 2, подточка i). Ако юрисдикцията на платеца е трета държава, съответната държава членка следва да предвиди задължение за платеца да включи плащането в данъчната основа до размера на несъответствието съгласно член 9, параграф 2, подточка ii).

В допълнение към предходния пример несъответствие при хибридни образувания, водещо до приспадане без включване по смисъла на член 2, точка 9, буква б), може да е налице, в случай че хибридното образувание не се намира нито в държавата членка, нито в юрисдикцията на свързаното предприятие.

[2] Образуването, което се третира като прозрачно в юрисдикцията, в която е първоначално учредено или създадено, и като непрозрачно от друга юрисдикция, се нарича обратно хибридно образувание.

Example 4

A, B and C are associated enterprises.

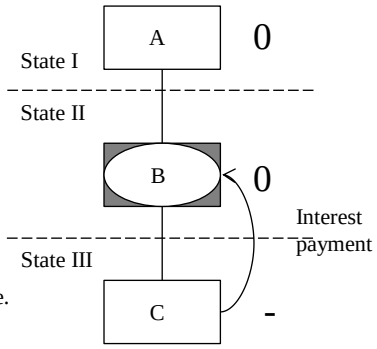
Hybrid entity B is transparent in State II and for State III, but non-transparent for State I (reverse hybrid entity).

Interest payment from C Co to B is deducted by C Co,
but neither included by reverse hybrid entity B nor by A Co.

A Co is (also) an associated enterprise of C Co.

There is a mismatch between State I and State III with respect to an entity in another state: Reverse HE B in State II

If State I is a MS and State III is a 3rd state,
State I (the MS) should require A Co to include the interest payment in its income.
If State I is a 3rd state and State III is a MS,
State III (the MS) should deny the deduction of the interest payment by C Co.



- Несъответствия при хибридни финансови инструменти

Несъответствие при хибриден финансов инструмент е налице, когато данъчното третиране на финансов инструмент се различава между две юрисдикции. В случай на несъответствие при хибриден финансов инструмент може да има приспадане на плащане от данъчната основа на платеца, без това плащане да бъде включено в данъчната основа на получателя, което води до приспадане без включване по смисъла на член 2, точка 9, буква б).

Съгласно Директивата срещу избягването на данъци в случай на несъответствие при хибриден финансов инструмент между две държави членки, което води до приспадане без включване, държавата членка на платеца следва да откаже приспадането на плащането.

Несъответствието при хибриден финансов инструмент между държава членка и трета държава следва да се разглежда в зависимост от юрисдикцията на платеца. Ако юрисдикцията на платеца е държава членка, тя следва да откаже приспадането на плащането от данъчната основа до размера на несъответствието съгласно член 9, параграф 2, подточка i). Ако юрисдикцията на платеца е трета държава, съответната държава членка следва да изиска плащането да бъде включено в данъчната основа до размера на несъответствието съгласно член 9, параграф 2, подточка ii).

- Хибридни трансфери

Хибриден трансфер е договореност за прехвърляне на финансов инструмент, когато законодателствата на две юрисдикции се различават по въпроса дали прехвърлителят или приобретателят притежава собствеността върху плащанията по базовия актив. Препоръчаните в доклада на ОИСР правила относно хибридния трансфер са специално насочени към продажбата и обратното изкупуване (репо сделки), и към сделките по заемане на ценни книжа. Хибридните трансфери обикновено са разработени във финансови центрове и произтичат от сложни структури. Целта не е да се възпрепятстват тези структури, а само да се отстранят данъчните последици, когато тези структури са замислени, така че да извлекат полза от несъответствията.

Хибридният трансфер може да доведе до приспадане без включване по смисъла на член 2, точка 9, последната подточка i), ако едната юрисдикция третира плащането във връзка с базовата възвръщаемост на прехвърления инструмент като признат за данъчни цели разход, докато другата юрисдикция третира същата сума като (освободена от

данъци) възвръщаемост на базовия актив. Базовата възвръщаемост е доходът, свързан със и получен от прехвърления инструмент. В такъв случай разпоредбите на член 9, параграф 2 следва да се прилагат за това плащане. Тези правила за несъответствие при хибридни образувания и инструменти не следва да се прилагат, ако базовата възвръщаемост на прехвърления инструмент е включена в облагаемия доход на една от участващите страни, тъй като в този случай те ще останат в същото данъчно положение, както ако сделката не е била сключена.

При хибридния трансфер може също така да се извлекат ползи от различията между държава членка и трета държава, като доходът от финансов актив се разпределя по начин, при който едно и също плащане се третира като получено едновременно от различни данъкоплатци, които са местни лица в различни юрисдикции. В тези случаи и двамата данъкоплатци могат да претендират за удържането на данъчен кредит във връзка с плащането, както е описано в член 2, точка 9, последната подточка ii). Съгласно член 9, параграф 6 този проблем трябва да бъде разрешен чрез ограничаване на размера на кредита, пропорционално на нетния доход на данъкоплатеца съгласно договорността.

- Несъответствия при хибридни места на стопанска дейност

Несъответствие между хибридни места на стопанска дейност между две юрисдикции е налице, когато търговските дейности в дадена юрисдикция се разглеждат от едната юрисдикция като извършени посредством място на стопанска дейност, докато другата юрисдикция не разглежда тези дейности като извършени посредством място на стопанска дейност.

Несъответствия при хибридни места на стопанска дейност, водещи до данъчно необлагане без включване

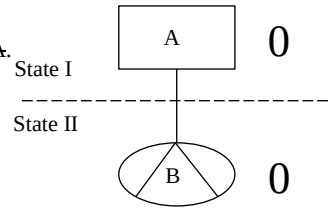
Несъответствието при хибридни места на стопанска дейност може да доведе до данъчно необлагането без включване, когато данъкоплатецът извършва стопанска дейност в друга юрисдикция и тази юрисдикция не разглежда тези дейности като извършвани посредством място на стопанска дейност, докато юрисдикцията, в която данъкоплатецът е местно лице, разглежда тези дейности като извършвани посредством място на стопанска дейност в другата юрисдикция. В резултат на това печалбите от тези стопански дейности не се облагат с данък на мястото, на което се извършват, докато юрисдикцията, на която данъкоплатецът е местно лице, предвижда освобождаване на тези печалби, което води до данъчно необлагане без да има включване по смисъла на член 2, точка 9, буква в).

В случай на несъответствие при хибридни места на стопанска дейност между повече от една държава членка, което води до данъчно необлагане без да има включване, държавата членка, в която данъкоплатецът е местно лице, следва да включи (а не да освободи) дохода, причислен към това място на стопанска дейност, съгласно член 9, параграф 3, първа алинея. В случай на несъответствие при хибридно място на стопанска дейност, намиращи се в трета държава, съответната държава членка, в която данъкоплатецът е местно лице, следва също да включи (а не да освободи) дохода, причислен към това място на стопанска дейност, съгласно член 9, параграф 3, втора алинея.

Example 5

B is recognised as a permanent establishment in State II by State I,
but is not recognised as a PE in State II (reverse hybrid PE).
No taxation in state ~~B~~II, profits attributed to reverse hybrid PE are exempt in state I~~A~~.

If State I is a MS, State I should tax and not exempt the profits attributed to hybrid PE B.



Несъответствие при хибридни места на стопанска дейност, водещо до двойно приспадане

Несъответствието при хибридни места на стопанска дейност може да доведе до двойно приспадане по смисъла на член 2, параграф 9, буква а), ако плащане, разходи или загуби подлежат на приспадане от данъчната основа както в юрисдикцията, в която данъкоплатецът е местно лице, така и в юрисдикцията на хибридното място на стопанска дейност, където плащането, разходи или загуби могат да бъдат приспаднати.

Правилата, установени в член 9, параграф 1, се прилагат и за несъответствие при хибридно място на стопанска дейност, водещо до двойно приспадане.

Несъответствие при хибридни места на стопанска дейност, водещо до приспадане без включване

Несъответствие при хибридни места на стопанска дейност може да доведе до приспадане без включване по смисъла на член 2, точка 9, буква б), ако плащане, което хибридното място на стопанска дейност е извършило към своето главно управление, бъде приспаднато от данъчната основа в юрисдикцията, в която се намира хибридното място на стопанска дейност, но не бъде включено в данъчната основа в юрисдикцията, в която данъкоплатецът е местно лице, тъй като последната юрисдикция не признава мястото на стопанска дейност.

Правилата, установени в член 9, параграф 2, се прилагат и за несъответствие при хибридно място на стопанска дейност, водещо до приспадане без включване.

- Привнесени несъответствия

Привнесените несъответствия произтичат от договорености, включващи членове на групата, или от структурирани договорености като цяло, при които ефектът от несъответствието при хибридни образувания и инструменти се прехвърля от страни, разположени в трети държави, към юрисдикцията на държава членка чрез използването на нехибриден инструмент. Несъответствието се привнася в държава членка, ако дадено плащане, подлежащо на приспадане съгласно нехибриден инструмент, се използва за финансиране на разход по структурирана договореност, включваща несъответствие при хибридни образувания или инструменти между трети държави. Това предполага изтичане на доходи от ЕС, които в крайна сметка не се облагат с данък. Затова се предлага да се включат правила, които да не позволяват приспадането на плащане, ако доходите от това плащане са прихванати, пряко или непряко, срещу приспадане, което възниква поради хибридно споразумение, което води до двойно приспадане (член 9, параграф 4) или до приспадане без включване (член 9, параграф 5) между трети държави. Главната цел на правилата относно привнесените несъответствия е да се запази целостта на другите правила за несъответствие при хибридни образувания и инструменти, като се премахне всеки стимул за многонационалните групи да участват в хибридни споразумения. Следва да се отбележи, че правилата относно привнесените несъответствия не се прилагат за нито

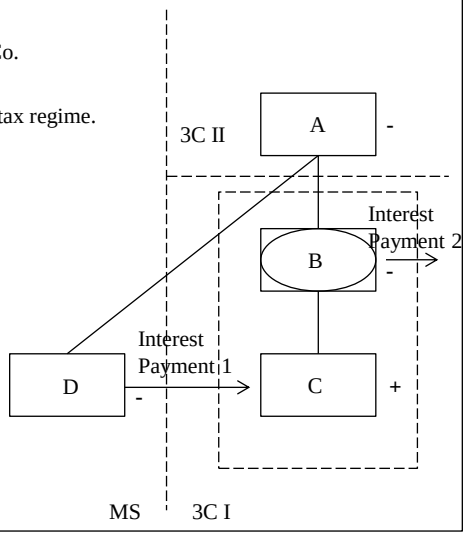
едно от плащанията, направени към предприятие получател в държава членка, тъй като държавите членки следва да са приложили другите правила за несъответствие при хибридни образувания и инструменти, съдържащи се в настоящото предложение.

Привнесеното несъответствие може да включва привнасянето на двойно приспадане:

Example 6

A, B, C, and D are associated enterprises.
D Co is a taxpayer in MS. Interest payment 1 from D Co to C is deducted by D Co.
Interest payment 1 received by C Co is in principle taxable in 3rd Country I,
but is set-off against interest payment 2, made by hybrid entity B, a under group tax regime.
Interest payment 2 is also deducted in 3rd Country II by A Co.
So: double deduction of interest payment 2.

Hybrid mismatch between 3rd Country I and 3rd Country II is imported by D Co through the loan connected with interest payment 1.
MS should deny the deduction of interest to the extent of the double deduction.



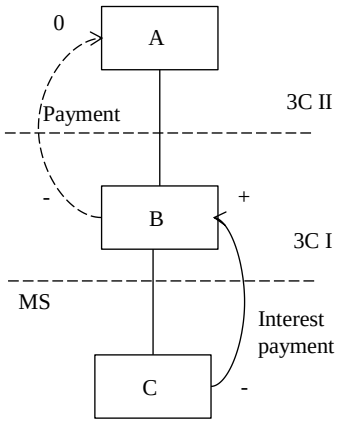
важно несъответствие може да включва и привнасянето на приспадане без включване:

Example 7

A, B and C are associated enterprises.
Interest payment by C Co to B Co deducted in MS.
B Co includes interest payment as income,
but this interest income is set-off by B Co against a payment to A Co under a PPL.
Payment on the PPL is deducted in 3rd Country I as interest,
but exempt for A Co as dividend. So: deduction without inclusion.

Hybrid mismatch between 3rd Country I and 3rd Country II is imported in MS through the interest payment by C Co.

MS should deny the deduction of interest to the extent of the deduction without inclusion.



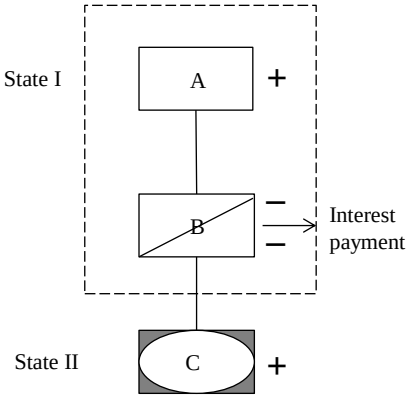
- Несъответствия при дружества с двойно установяване

Несъответствието при дружества с двойно установяване може да има като краен резултат двойно приспадане, ако плащане, извършвано от данъкоплатец с двойно установяване, се приспада съгласно законите и на двете юрисдикции, на които данъкоплатецът е местно лице. Поради това в член 9а се предлага в случай на несъответствие при дружества с двойно установяване между държава членка и трета държава, държавата членка да откаже приспадане на плащането, но само до степента, до която това плащане е прихванато срещу сума, която не се разглежда като доход съгласно законите на другата юрисдикция (т.е. срещу доходи, които не са „двойно включен доход“).

Example 8

A, B and C are associated enterprises.
B Co is a dual resident of State I and State II.
Interest payment by B Co is deducted
and set-off in State I against A Co's income under a group tax regime.
C is a reverse hybrid entity in State II.
Interest payment by B Co is set-off against C's income in State II.
So, a double deduction of the interest payment by B in both State I and State II.

If State I or State II is a MS, this MS should deny the deduction
to the extent of the mismatch.



2016/0339 (CNS)

Предложение за

ДИРЕКТИВА НА СЪВЕТА

за изменение на Директива (ЕС) 2016/1164 по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави

СЪВЕТЪТ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 115 от него,

като взе предвид предложението на Европейската комисия,

след предаване на проекта на законодателния акт на националните парламенти,

като взе предвид становището на Европейския парламент[3],

като взе предвид становището на Европейския икономически и социален комитет[4],

в съответствие със специална законодателна процедура,

като има предвид, че:

1) Наложително е да се възвърне доверието в справедливостта на данъчните системи и да се даде възможност на правителствата ефективно да упражняват своя данъчен суверенитет. Поради това Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) публикува препоръки за конкретни действия в рамките на инициативата срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.

2) Окончателните доклади по предложените от ОИСР 15 действия за борба срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби бяха публикувани на 5 октомври 2015 г. Това беше приветствано от Съвета в неговите заключения от 8 декември 2015 г. В тях се подчертава, че е важно да бъдат намерени общи, но гъвкави решения на равнището на Съюза, съвместими със заключенията от доклада на ОИСР относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби („доклада на ОИСР“).

3) Вследствие на необходимостта от по-справедливо данъчно облагане и в отговор по-специално на заключенията от доклада на ОИСР на 28 януари 2016 г. Комисията представи своя пакет от мерки за борба с избягването на данъците. Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета[5] относно правилата срещу избягването на данъци беше приета като част от пакета,

4) като с нея се създава рамка за уреждане на хибридните споразумения.

---

3 ОВ C , , p..

4 ОВ C , , p..

5 Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 19.7.2016 г., стр. 1).

5) Необходимо е да се установят правила, които цялостно неутрализират несъответствията при хибридни образувания и инструменти. Имайки предвид, че Директива (ЕС) 2016/1164 разглежда само хибридни споразумения, възникващи от взаимодействието между корпоративните данъчни системи на държавите членки, на 20 юни 2016 г. Съветът ECOFIN издаде декларация, в която отправи искане към Комисията да представи до октомври 2016 г. — с оглед постигането на споразумение до края на същата година — предложение относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави, с цел да се предвидят правила, които са съгласувани и също толкова ефикасни както правилата, препоръчани по действие 2 в доклада на ОИСР.

6) Като се има предвид, че [както е посочено и в съображение (13) от Директива (ЕС) 2016/1164] е изключително важно да продължи работата по други форми на хибридни несъответствия — като например тези, включващи местата на стопанска дейност, от съществено значение е в тази директива да бъдат разгледани и несъответствията при хибридните места на стопанска дейност.

7) С цел да се осигури цялостна рамка по въпросите на хибридните споразумения в съответствие с доклада на ОИСР е важно в Директива (ЕС) 2016/1164 да бъдат включени правила за хибридните трансфери, за привнесените несъответствия и несъответствията при дружества с двойно установяване, за да се предотврати възможността данъкоплатците да използват оставащите законодателни празноти.

8) Като се има предвид, че Директива (ЕС) 2016/1164 съдържа правила относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти между държави членки, в настоящата директива е уместно да се включат правила относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави. Следователно тези правила следва да се прилагат за всички данъкоплатци, подлежащи на облагане с корпоративен данък в дадена държава членка, включително местата на стопанска дейност на образуванията, които са местни лица в трети държави. Важно е да бъдат обхванати всички хибридни споразумения, при които поне една от страните е данъкоплатец, подлежащ на облагане с корпоративен данък в държава членка.

9) Правилата относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти следва да обхващат несъответствията, които са резултат от противоречащи си правила за данъчно облагане на две (или повече) юрисдикции. Тези правила обаче не следва да засягат общите характеристики на данъчната система на дадена юрисдикция.

10) С цел да се гарантира пропорционалност е необходимо те да се отнасят само за случаите, при които съществува значителен риск от избягване на данъчно облагане чрез използването на несъответствия при хибридни образувания и инструменти. Поради това е целесъобразно да бъдат обхванати хибридни споразумения между данъкоплатец и негови свързани предприятия, както и несъответствия при хибридни образувания и инструменти, произтичащи от структурирана договореност с участието на данъкоплатец.

11) За да се установи достатъчно всеобхватно определение на „свързано предприятие“ за целите на правилата относно несъответствията при хибридни образувания и инструменти, това определение следва да включва, наред с другото, и образувание, което е част от същата консолидирана група за целите на финансовото отчитане, предприятие, в което данъкоплатецът има значително

влияние в управлението или обратно, както и предприятие, което има значително влияние в управлението на данъкоплатеца.

12) Несъответствия, които по-специално се отнасят до хибридния характер на образуванията, следва да бъдат разглеждани само ако едно от свързаните предприятия има— като минимум — ефективен контрол върху останалите свързани предприятия. Следователно в тези случаи следва да се изисква свързано предприятие да държи в данъкоплатеца или в друго свързано предприятие или те да държат в свързаното предприятие участие чрез правото на глас, собствеността върху капитала или чрез правото да получи печалба от 50 процента или повече.

13) Необходимо е да се уредят несъответствията, дължащи се на разликите в правната квалификация на образуване или финансов инструмент. Нужно е също така да се поясни, че правната квалификация се отнася до квалификацията на образуването или финансовия инструмент за целите на данъчното законодателство. Правната квалификация следва да включва и квалификацията на дадено образуване съгласно нормативните разпоредби (известни също като правилото „отбележи в кутийката“ (check-the-box), които позволяват на образуването само да избере своята класификация за данъчни цели.

14) Юрисдикциите използват различни периоди за данъчно отчитане и имат различни правила за признаване на момента, в който позиции на доходите или разходите са получени или направени. Следователно е необходимо да се уточни, че тези различия във времето не следва да бъдат третирани като пораждащи несъответствия в данъчните резултати. Въпреки това е необходимо да се предвиди, че ако плащането не е признато в един и същи или припокриващ се данъчен период, както е признато в държавата членка на данъкоплатеца — което по принцип води до приспадане без включване, данъкоплатецът гарантира, че плащането се признава в рамките на разумен период от време в другата юрисдикция.

15) Тъй като несъответствията при хибридни образувания, включващи трети държави, може да доведат до двойно приспадане или до приспадане без включване, е необходимо да бъдат определени правила, съгласно които съответната държава членка отказва приспадането на плащането, разходите или загубите или изисква данъкоплатецът да включи плащането в облагаемия си доход, в зависимост от случая.

16) Съответно, имайки предвид че несъответствия при хибридни финансови инструменти с участието на трети държави може да доведат до приспадане без включване, е необходимо да бъдат определени правила, съгласно които съответната държава членка отказва приспадането на плащането или изисква данъкоплатецът да включи плащането в облагаемия си доход, в зависимост от състоянието на платеца.

17) Хибридните трансфери може да доведат до разлика в данъчното третиране, ако в резултат на прехвърлянето на финансов инструмент по структурирана договореност базовата възвръщаемост на този инструмент се третира като получена едновременно от повече от една от страните по договореността. Базовата възвръщаемост е доходът, свързан със и получен от прехвърления инструмент. Подобни различия в данъчното третиране може да доведат до приспадане без включване или до данъчен кредит в две различни юрисдикции за един и същи данък, удържан при източника. Поради това тези несъответствия

следва да бъдат отстранени. В случай на приспадане без включване следва да се прилагат същите правила както за неутрализирането на несъответствията при хибриден финансов инструмент или несъответствията при хибридни образувания, които водят до приспадане без включване. В случай на двоен данъчен кредит съответната държава членка следва да ограничи ползването на данъчен кредит пропорционално на нетния облагаем доход по отношение на базовата възвръщаемост.

18) Несъответствия между хибридни места на стопанска дейност са налице, когато стопанските дейности в дадена юрисдикция се разглеждат от една юрисдикция като извършени посредством място на стопанска дейност, докато от друга юрисдикция тези дейности не се разглеждат като извършени посредством място на стопанска дейност. Тези несъответствия може да доведат до необлагане без включване, до двойно приспадане или до приспадане без включване, поради което следва да бъдат премахнати. В случай на необлагане без включване държавата членка, в която данъкоплатецът е местно лице, следва да включи доходите, които се причисляват към хибридното място на стопанска дейност. В случай на двойно приспадане или приспадане без включване следва да се прилагат същите правила както за неутрализирането на несъответствията при хибридни образувания, които водят съответно до двойно приспадане или до приспадане без включване.

19) Привнесените несъответствия изместват ефекта на несъответствията при хибридни образувания и инструменти между страни в трети държави към юрисдикцията на държава членка чрез използването на нехибриден инструмент, като по този начин се намалява ефективността на правилата, които неутрализират несъответствията при хибридни образувания и инструменти. Плащане, което подлежи на приспадане в държава членка, може де бъде използвано за финансиране на разход по структурирана договореност, включваща несъответствие при хибридни образувания или инструменти между трети държави. За да се противодейства на такива привнесени несъответствия, е важно да се включат правила, които не позволяват приспадането на плащане, ако доходите от това плащане са прихванати, пряко или непряко, срещу приспадане, което възниква поради хибридно споразумение, което води до двойно приспадане или до приспадане без включване между трети държави.

20) Несъответствие при дружества с двойно установяване може да доведе до двойно приспадане, ако плащане, извършвано от данъкоплатец с двойно установяване, се приспада съгласно законите и на двете юрисдикции, на които данъкоплатецът е местно лице. За преодоляване на несъответствията при дружества с двойно установяване между държава членка и трета държава, държавата членка следва да откаже приспадане на плащането до степента, до която това плащане е прихванато срещу сума, която не се разглежда като доход съгласно законите на другата юрисдикция.

21) Целта на настоящата директива е да се повиши устойчивостта на вътрешния пазар като цяло по отношение на хибридните споразумения. Това не може да бъде постигнато в достатъчна степен от държавите членки, действащи самостоятелно, имайки предвид, че националните системи за корпоративно данъчно облагане се различават съществено, поради което независими действия от страна на държавите членки биха единствено възпроизвели съществуващата в областта на прякото данъчно облагане разпокъсаност на вътрешния пазар. Това би позволило неефективността и изкривяванията при взаимодействието на

отделните национални мерки да продължат да съществуват и би довело до липса на координация. Тази цел може да бъде по-добре постигната на равнището на Съюза поради трансграничния характер на хибридните споразумения и необходимостта да бъдат намерени работещи решения за вътрешния пазар като цяло. Следователно Съюзът може да приеме мерки в съответствие с принципа на субсидиарност, уреден в член 5 от Договора за Европейския съюз. В съответствие с принципа на пропорционалност, уреден в същия член, настоящата директива не надхвърля необходимото за постигане на тази цел. Стремежът е с настоящата директива да се постигне единствено подходящата степен на координация в рамките на Съюза, необходима за постигането на целите, поради което с нея се определя необходимото ниво на защита за вътрешния пазар.

22) Следователно Директива (ЕС) 2016/1164 следва да бъде съответно изменена.

23) Комисията следва да направи оценка на изпълнението на настоящата директива четири години след влизането ѝ в сила и да представи доклад на Съвета. Държавите членки следва да съобщят на Комисията цялата информация, необходима за тази оценка,

ПРИЕ НАСТОЯЩАТА ДИРЕКТИВА:

Член 1

Директива (ЕС) 2016/1164 се изменя, както следва:

1) Член 2 се изменя, както следва:

а) в точка 4), третата алинея се заменя със следното:

„За целите на член 9 „свързано предприятие“ означава също образувание, което е част от същата консолидирана група за целите на финансовото отчитане като данъкоплатецът, предприятие, в което данъкоплатецът има значително влияние в управлението или предприятие, което има значително влияние в управлението на данъкоплатеца. Когато несъответствието включва хибридно образувание, определението за свързано предприятие се изменя така, че изискването за 25 % се заменя с изискване за 50 %“;

б) точка 9) се заменя със следното:

„9) „несъответствие при хибридни образувания и инструменти“ означава ситуация между данъкоплатец и свързано предприятие или структурирана договореност между страни в различни данъчни юрисдикции, когато един от следните резултати се дължи на различията в правните характеристики на финансов инструмент или образувание или в третирането на търговското присъствие като място на стопанска дейност:

(a) приспадане на едно и също плащане, разходи или загуби от данъчната основа е налице както в юрисдикцията, от която произлиза плащането, в която са направени разходите или са понесени загубите, така и в другата юрисдикция („двойно приспадане“);

(b) има приспадане на плащане от данъчната основа в юрисдикцията, от която произлиза плащането, без да има съответното включване за

данъчни цели на същото плащане в другата юрисдикция („приспадане без включване“);

(c) в случай на разлики в третирането на търговско присъствие като място на стопанска дейност — необлагане на доход с източник в една юрисдикция без съответното включване за данъчни цели на същия доход в другата юрисдикция („необлагане без включване“).

Несъответствие при хибридни образувания и инструменти възниква, доколкото едно и също приспаднато плащане, направени разходи или понесени загуби в две юрисдикции надвишават размера на дохода, включен в двете юрисдикции и който може да бъде причислен към същия източник.

Несъответствие при хибридни образувания и инструменти включва също така прехвърлянето на финансов инструмент по силата на структурирана договореност, включваща данъкоплатец, когато базовата възвръщаемост на прехвърления финансов инструмент се третира за данъчни цели, като получена едновременно от повече от една от страните по договореността, които са местни лица за данъчни цели на различни юрисдикции, което води до някой от следните резултати:

а) приспадане на плащане във връзка с базовата възвръщаемост без съответното включване на плащането за данъчни цели, освен ако базовата възвръщаемост е включена в облагаемия доход на една от участващите страни;

б) намаляване на основание данък, удържан при източника, върху плащане, произтичащо от прехвърления финансов инструмент, за повече от една от засегнатите страни.“;

в) добавят се следните точки 10) и 11):

„10) „консолидирана група за целите на финансовата отчетност“ означава група, състояща се от всички образувания, които са изцяло включени в консолидираните финансови отчети, изготвени в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане или националната система за финансово отчитане на държава членка;

11) „структурирана договореност“ означава договореност, включваща несъответствие при хибридни образувания и инструменти, когато несъответствието е калкулирано в условията на договореността, или договореност, която има за цел да доведе до несъответствие при хибридни образувания и инструменти, освен ако от данъкоплатеца или от свързаното предприятие не би могло разумно да се очаква да са запознати с несъответствието при хибридни образувания и инструменти и те не са се възползвали от данъчното предимство, произтичащо от несъответствието при хибридни образувания и инструменти.“;

2) Член 4 се изменя, както следва:

а) параграф 5, буква а), подточка ii) се заменя със следното:

„ii) всички активи и пасиви са оценени по същата методология както в консолидираните финансови отчети, изготвени в съответствие с

Международните стандарти за финансово отчитане или националната система за финансово отчитане на държава членка;“;

б) параграф 8 се заменя със следното:

„8. За целите на параграфи 1—7 данъкоплатецът може да получи правото да използва консолидирани финансови отчети, изготвени в съответствие с други счетоводни стандарти, различни от Международните стандарти за финансово отчитане или националната система за финансово отчитане на дадена държава членка.“;

3) член 9 се заменя със следното:

„Член 9
Несъответствия при хибридни субекти и инструменти

1. Доколкото несъответствие при хибридни образувания и инструменти между държави членки води до двойно приспадане на едно и също плащане, разходи или загуби, приспадането се допуска само в държавата членка, от която произлиза плащането, в която са направени разходите или са претърпени загубите.

   Доколкото несъответствие при хибридни образувания и инструменти, включващо трета държава, води до двойно приспадане на едно и също плащане, разходи или загуби, съответната държава членка отказва приспадането на това плащане, разходи или загуби, освен ако третата държава вече е отказала да го направи.

2. Доколкото несъответствие при хибридни образувания и инструменти между държави членки води до приспадане без включване, държавата членка на платеца отказва приспадането на плащането.

   Доколкото несъответствие при хибридни образувания и инструменти, включващо трета държава, води до приспадане без включване:

   i) ако плащането произлиза от държава членка, тази държава членка отказва приспадането, или

   ii) ако плащането произлиза от трета държава, съответната държава членка изисква от данъкоплатеца да включи това плащане в данъчната основа, освен ако третата държава вече е отказала приспадането или е изискала плащането да бъде включено.

3. Доколкото несъответствие при хибридни образувания и инструменти между държави членки, включващо място на стопанска дейност, води до необлагане без включване, държавата членка, в която данъкоплатецът е местно лице за данъчни цели, изисква данъкоплатецът да включи в данъчната основа дохода, причисляван към мястото на стопанска дейност.

   Доколкото несъответствие при хибридни образувания и инструменти, включващо място на стопанска дейност, намиращо се в трета държава, води до необлагане без включване, съответната държава членка изисква от данъкоплатеца да включи в данъчната основа дохода, причисляван към мястото на стопанска дейност в третата държава.

4. Доколкото плащане от данъкоплатеца към свързано предприятие в трета държава се прихваща, пряко или непряко срещу плащане, разходи или загуби, които поради несъответствие при хибридни образувания и инструменти подлежат на приспадане в две различни юрисдикции извън Съюза, държавата членка на данъкоплатеца отказва приспадане от данъчната основа на плащането от данъкоплатеца към свързаното предприятие в трета държава, освен ако една от участващите трети държави вече е отказала приспадането на плащането, разходите или загубите, които биха подлежали на приспадне в две различни юрисдикции.

5. Доколкото съответното включване на плащане, което подлежи на приспадане, извършено от данъкоплатеца към свързано предприятие в трета държава, се прихваща, пряко или непряко, срещу плащане, което поради несъответствие при хибридни образувания и инструменти не е включено от данъкоплатеца в данъчната му основа, държавата членка на данъкоплатеца отказва приспадането от данъчната основа на плащането, извършено от данъкоплатеца към свързаното предприятие в трета държава, освен ако една от участващите трети държави вече е отказала приспадането на плащането, което данъкоплатецът не е включил в данъчната основа.

6. Доколкото дадено несъответствие при хибридни образувания и инструменти води до намаляване на основание данък, удържан при източника, върху плащане, получено от повече от една от участващите страни във връзка с прехвърлен финансов инструмент, държавата членка на данъкоплатеца ограничава ползата от това намаляване пропорционално на нетния облагаем доход по отношение на това плащане.

7. За целите на параграфи 1—6 „платец“ означава образуването или мястото на стопанска дейност, от където произтича плащането, в което са направени разходите или са претърпени загубите.“;

4) в глава II се добавя следният член 9а:

„Член 9а

Несъответствия при постоянното местопребиваване за данъчни цели

Доколкото плащане, разходи или загуби на данъкоплатец, който е местно лице за данъчни цели както в държава членка, така и в трета държава, в съответствие с правото на държавата членка и на третата държава се приспадат от данъчната основа и в двете юрисдикции, и тези плащания, разходи или загуби могат да бъдат прихванати в държавата членка на данъкоплатеца срещу облагаем доход, който не е включен в третата държава, държавата членка на данъкоплатеца отказва да приспадането на плащането, разходите или загубите, освен ако третата държава вече е отказала да го направи.“.

Член 2

1. Държавите членки приемат и публикуват не по-късно до 31 декември 2018 г. законовите, подзаконовите и административните разпоредби, необходими за

спазването на настоящата директива. Те незабавно съобщават на Комисията текста на тези разпоредби.

Те прилагат тези разпоредби от 1 януари 2019 г.

Когато държавите членки приемат тези разпоредби, в тях се съдържа позоваване на настоящата директива или то се извършва при официалното им публикуване. Условията и редът на позоваване се определят от държавите членки.

2. Държавите членки съобщават на Комисията текста на основните разпоредби от националното законодателство, които те приемат в областта, уредена с настоящата директива.

Член 3

Настоящата директива влиза в сила на двадесетия ден след деня на публикуването ѝ в *Официален вестник на Европейския съюз.*

Член 4

Адресати на настоящата директива са държавите членки.

Съставено в Страсбург на година.

За Съвета
Председател