EUROPSKA
KOMISIJA

Strasbourg, 25.10.2016.
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Prijedlog

DIREKTIVE VIJEĆA

o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridne neusklađenosti s trećim zemljama

{SWD(2016) 345 final}

OBRAZLOŽENJE

1. KONTEKST PRIJEDLOGA

• Razlozi i ciljevi prijedloga

Neusklađenošću hibridnih aranžmana iskorištavaju se razlike u poreznom tretmanu subjekta ili instrumenta na temelju zakona dviju ili više poreznih jurisdikcija kako bi se postiglo dvostruko neoporezivanje. Takvi su aranžmani raširena pojava i njima se uzrokuje znatno smanjivanje porezne osnovice obveznika poreza na dobit u EU-u. Stoga je potrebno utvrditi pravila protiv takvog smanjenja porezne osnovice.

Pravila o hibridnim neusklađenostima u Direktivi Vijeća o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta[1] (dalje u tekstu „Direktiva o pravilima protiv izbjegavanja poreza") usmjerena su na suzbijanje najraširenijeg oblika hibridnih neusklađenosti, ali samo unutar EU-a. Članak 9. Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza usmjeren je na hibridne neusklađenosti koje proizlaze iz razlika u pravnoj kvalifikaciji subjekta ili financijskog instrumenta između poreznog obveznika u državi članici i povezanog društva u drugoj državi članici, ili strukturiranog aranžmana između strana u državama članicama.

Međutim, porezni obveznici u EU-u koji sudjeluju u prekograničnim strukturama koje uključuju treće zemlje također iskorištavaju hibridne neusklađenosti kako bi smanjili svoje ukupne porezne obveze u EU-u. Stoga je opće mišljenje da se treba suprotstaviti i hibridnim neusklađenostima koje uključuju treće zemlje.

Štoviše, postoje i druge vrste neusklađenosti poput neusklađenosti hibridnih stalnih poslovnih jedinica, hibridnih transfera, tzv. uvezenih neusklađenosti i neusklađenosti dvostruke rezidentnosti, a koje nisu obuhvaćene člankom 9. Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza.

U okviru konačnog kompromisnog prijedloga Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza, koji je dogovoren 20. lipnja 2016., Vijeće za ekonomske i financijske poslove objavilo je izjavu o hibridnim neusklađenostima. U toj izjavi Vijeće za ekonomske i financijske poslove traži od Komisije da „u cilju postizanja dogovora do kraja 2016., do listopada 2016. uputi prijedlog za uklanjanje hibridnih neusklađenosti koje uključuju treće zemlje koji sadržava barem jednako djelotvorna pravila kao i pravila predložena u izvješću OECD-a o smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti u vezi s mjerom 2., a koja su ujedno dosljedna s tim predloženim pravilima."

Ovom se direktivom utvrđuju pravila za suzbijanje hibridnih neusklađenosti koje uključuju treće zemlje. Osim toga, ovom se direktivom nastoji ukloniti hibridne neusklađenosti koje uključuju stalne poslovne jedinice i u slučajevima unutar EU-a i u slučajevima u koje su uključene treće zemlje, kao i hibridne transfere, uvezene neusklađenosti i neusklađenosti dvostruke rezidentnosti.

• Dosljednost s postojećim odredbama politike u određenom području

Ova se Direktiva oslanja na preporuke iz izvješća OECD-a o smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti (BEPS) u vezi s mjerom 2. „Neutraliziranje učinaka aranžmana hibridne neusklađenosti". Većina se država članica obvezala na provedbu tih preporuka. Izvješće OECD-a o BEPS-u sadržava sveobuhvatan okvir za hibridne neusklađenosti i obuhvaća neusklađenosti hibridnih subjekata, neusklađenosti hibridnih financijskih instrumenata,

[1] Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164, SL L 193/1.

hibridne transfere, uvezene neusklađenosti i neusklađenosti dvostruke rezidentnosti. Osim toga OECD je 22. kolovoza 2016. objavio nacrt za javnu raspravu o neusklađenosti struktura podružnica koji obuhvaća neusklađenosti hibridnih stalnih poslovnih jedinica. Dosljednim i koordiniranim prenošenjem preporuka OECD-a na razini EU-a trebali bi se izbjeći moguća narušavanja, porezne prepreke za poduzeća, novi nedostaci u zakonima ili neusklađenosti na unutarnjem tržištu.

Ova je direktiva dio paketa koji uključuje i ponovno pokretanje prijedloga o zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit (CCCTB) i prijedloga o zajedničkoj osnovici poreza na dobit (CCTB). Pravila za hibridne neusklađenosti u CCCTB-u i CCTB-u dosljedna su s odredbama u ovoj direktivi.

Skupina za Kodeks o postupanju pri oporezivanju poslovanja dogovorila je smjernice za suzbijanje različitih vrsta hibridnih neusklađenosti. No imajući u vidu da države članice ne mogu biti pravno obvezne pridržavati se tih smjernica, ipak je nužno donijeti obvezujuća pravila kojima bi se osiguralo da države članice djelotvorno suzbijaju te neusklađenosti.

Ova je direktiva izmjena Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza. Njome se utvrđuju pravno obvezujuća pravila s pomoću kojih države članice mogu djelotvorno raditi na suzbijanju aranžmana hibridne neusklađenosti koji nisu obuhvaćeni Direktivom o pravilima protiv izbjegavanja poreza.

U tekstu su utvrđena pravila utemeljena na načelima, a pojedinosti njihove provedbe prepuštaju se državama članicama uz pretpostavku da one mogu bolje oblikovati točne elemente pravila na način koji najbolje odgovara njihovim sustavima poreza na dobit. Ova direktiva ima isto osobno područje primjene kao i Direktiva o pravilima protiv izbjegavanja poreza te je stoga usmjerena na obuhvaćanje svih poreznih obveznika koji podliježu porezu na dobit u državi članici.

2. PRAVNA OSNOVA, SUPSIDIJARNOST I PROPORCIONALNOST

• Pravna osnova

Zakonodavstvo o izravnom oporezivanju obuhvaćeno je područjem primjene članka 115. Ugovora o funkcioniranju EU-a (UFEU). Tom odredbom predviđeno je da pravne mjere usklađivanja u skladu s tim člankom imaju pravni oblik direktive.

• Supsidijarnost (za neisključivu nadležnost)

Ovaj je prijedlog u skladu s načelom supsidijarnosti. Zbog prirode predmeta potrebna je zajednička inicijativa na cijelom unutarnjem tržištu.

Imajući u vidu da je ključni cilj ove direktive poboljšati otpornost unutarnjeg tržišta na rizike izbjegavanja poreza koji proizlaze iz manipuliranja hibridnim neusklađenostima, jasno je da to nije moguće u dostatnoj mjeri ostvariti pojedinačnim i neusklađenim djelovanjem država članica. Neusklađenost u oporezivanju rezultat je interakcije najmanje dva porezna sustava, što znači da je prekogranična dimenzija svojstvena takvoj neusklađenosti. Budući da se nacionalni sustavi poreza na dobit razlikuju, neovisnim bi se djelovanjem država članica samo preslikala postojeća rascjepkanost unutarnjeg tržišta u području izravnog oporezivanja. Učinci neusklađenosti mogu se otkloniti samo korektivnim mjerama na razini Unije. Osim toga, budući da se hibridnim neusklađenostima narušava funkcioniranje unutarnjeg tržišta, primjenom zajedničkih načela za njihovo rješavanje poboljšala bi se usklađenost unutarnjeg tržišta.

Štoviše, sveobuhvatnim okvirom pravila protiv aranžmana hibridne neusklađenosti na razini EU-a stvorila bi se dodatna vrijednost u usporedbi s ishodom koji se postiže brojnim nacionalnim pravilima. Inicijativom EU-a umanjuje se rizik stalnih nedostataka u zakonima ili dvostrukog oporezivanja, koji je prisutan u primjeni niza nacionalnih pravila za rješavanje hibridnih neusklađenosti.

Takav je pristup stoga u skladu s načelom supsidijarnosti iz članka 5. Ugovora o Europskoj uniji.

- **Proporcionalnost**

Predviđenim mjerama ne prelazi se ono što je nužno za osiguranje nužne razine zaštite unutarnjeg tržišta. U skladu s načelom proporcionalnosti predloženim pravilima ne prelazi se ono što je potrebno za postizanje njihovog cilja. Direktivom stoga nije predviđeno potpuno usklađivanje nego samo nužna zaštita sustava država članica za oporezivanje dobiti. Pravila su ograničena na rješavanje slučajeva dvostrukog odbitka, odbitka u jednoj državi bez uključivanja u poreznu osnovicu u drugoj državi ili neoporezivanja prihoda u jednoj državi bez uključivanja tog prihoda u drugoj državi. Stoga se direktivom osigurava osnovni stupanj koordinacije unutar Unije u svrhu ostvarenja njezinih ciljeva. Pravila ne utječu na nacionalne okvire prema kojima se subjekti ili plaćanja razvrstavaju s pravnog stajališta. Direktiva je usmjerena samo na ostvarivanje nužnog u cilju ublažavanja štetnih poreznih učinaka hibridnih neusklađenosti na unutarnjem tržištu. U tom kontekstu, ovim se prijedlogom ne prelazi ono što je nužno za postizanje njegovih ciljeva i on je stoga u skladu s načelom proporcionalnosti.

- **Odabir instrumenta**

Predlaže se direktiva, koja je jedini dostupni instrument u skladu s pravnom osnovom iz članka 115. UFEU-a.

3. REZULTATI *EX POST* EVALUACIJA, SAVJETOVANJA S DIONICIMA I PROCJENE UČINAKA

- **Savjetovanja s dionicima**

Većina država članica članice su OECD-a te su od 2013. do 2015. sudjelovale u dugotrajnim i detaljnim raspravama o mjerama projekta BEPS, uključujući mjeru 2. o neutraliziranju aranžmana hibridne neusklađenosti. OECD je organizirao opsežna javna savjetovanja s dionicima o svakoj mjeri projekta BEPS.

Elementi ovog prijedloga direktive raspravljeni su s predstavnicima država članica na sastanku Radne skupine IV. 26. srpnja 2016. Nadalje, elementi ovog prijedloga direktive općenito su predstavljeni i o njima se raspravljalo s predstavnicima poduzeća i nevladinih organizacija na sastanku platforme za dobro porezno upravljanje 16. rujna 2016.

- **Prikupljanje i primjena stručnih znanja**

Elementi ove direktive oslanjaju se na preporuke iz izvješća OECD-a o neutraliziranju učinaka aranžmana hibridne neusklađenosti koji je dio projekta BEPS kojeg provode OECD i skupina G20.

- **Procjena učinka**

OECD je u studenome 2015. objavio izvješće o mjeri 2. u okviru paketa mjera protiv BEPS-a. Članice OECD-a i skupine G20 obvezale su se ispuniti ciljeve projekta BEPS i dosljedno ga

provoditi. Mnoge države članice preuzele su, kao članice OECD-a, obvezu prenošenja ostvarenja projekta BEPS u svoje nacionalne zakone i to bez odgode. Kad je riječ o drugim ciljevima projekta BEPS ključno je ostvariti brz napredak u koordiniranju provedbe u EU-u pravila o hibridnim neusklađenostima koje uključuju treće zemlje. Nužno je izbjeći da se funkcioniranje unutarnjega tržišta ugrozi jednostranim mjerama koje samostalno donose neke države članice (članice OECD-a ili ne) ili izostankom djelovanja u drugim državama članicama.

Kako bi se pružila kvalitativna analiza, ovoj direktivi priložen je radni dokument službi Komisije koji sadržava pregled postojećih zaključaka o aranžmanima hibridne neusklađenosti na temelju nedavnih studija OECD-a i Europske komisije. U radnom dokumentu službi Komisije istaknuti su najčešće primijećeni mehanizmi povezani s aranžmanima hibridne neusklađenosti. Nadalje, u radnom dokumentu službi Komisije obrađeni su ciljevi i sadržaj Direktive.

Stoga nije provedena nikakva procjena učinka ovog prijedloga na sljedećim osnovama: postoji snažna veza s radom OECD-a u okviru projekta BEPS; radni dokument službi Komisije sadržava opsežnu analizu postojećih zaključaka; dionici su u prethodnoj fazi bili uključeni u savjetovanja o tehničkim elementima predloženih pravila. U tom bi kontekstu trebalo istaknuti da nije provedena procjena učinka Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza, čija se izmjena donosi ovim prijedlogom. Osim toga, postoji hitni zahtjev u obliku izjave Vijeća priložene Direktivi o pravilima protiv izbjegavanja poreza kojom države članice zahtijevaju da se do listopada 2016. uputi direktiva kojom se rješava to pitanje.

4. UTJECAJ NA PRORAČUN

Ovaj prijedlog direktive ne utječe na proračun EU-a.

5. OSTALI DIJELOVI

- **Detaljno obrazloženje posebnih odredbi prijedloga**

Preporuke iz izvješća OECD-a o neutraliziranju aranžmana hibridne neusklađenosti (dalje u tekstu „izvješće OECD-a”) predstavljene su u obliku pravila kojima se neutralizira učinak hibridne neusklađenosti osiguravanjem da plaćanje barem jednom podliježe oporezivanju. Pravila o sprječavanju hibridne neusklađenosti u Direktivi o pravilima protiv izbjegavanja poreza temelje se na pristupu OECD-a u smislu da se njima neutralizira učinak hibridne neusklađenosti. Ovaj se prijedlog temelji na istom pristupu. Kao i Direktivom o pravilima protiv izbjegavanja poreza, ovim se prijedlogom obuhvaćaju svi porezni obveznici koji podliježu obvezi plaćanja poreza na dobit u državi članici. Cilj je obuhvatiti sve aranžmane hibridne neusklađenosti u kojima je barem jedna od uključenih strana obveznik plaćanja poreza na dobit u državi članici.

Ova direktiva nije osmišljena kako bi se njome utjecalo na opća obilježja poreznog sustava određene jurisdikcije, nego na neusklađenosti koje nastaju zbog proturječnosti poreznih pravila dviju ili više jurisdikcija. Stoga se ovom direktivom ne uređuju situacije u kojima je plaćen neznatan ili nikakav porez zbog niske porezne stope ili zbog poreznog sustava određene jurisdikcije.

Pravila o hibridnoj neusklađenosti primjenjiva su samo u slučaju neusklađenosti poreznog obveznika i povezanog društva ili u slučaju strukturiranog aranžmana uključenih stranaka. Definicija povezanog društva za svrhe utvrđivanja pravila o hibridnoj neusklađenosti temelji se na definiciji tzv. „kontrolne skupine” na koju se primjenjuju preporuke u izvješću OECD-a.

Zbog pravne sigurnosti treba istaknuti da se ova direktiva odnosi na odbitak od porezne osnovice ili uvrštenje u oporezivu osnovicu društva.

- Neusklađenost hibridnog subjekta

Pojam ‚subjekt' označuje bilo kakvu vrstu pravne organizacije u okviru koje se može obavljati određena djelatnost. U porezne svrhe subjekt može biti transparentan ili netransparentan. Ako je subjekt transparentan za porezne svrhe, primjerice u slučaju partnerstva, subjekt ne podliježe oporezivanju, ali se razmjerni udio stavke prihoda, dobiti i rashoda dobivenih i nastalih tim partnerstvom dodjeljuje partnerima kao oporezivi prihod. S druge strane, netransparentan subjekt, na primjer trgovačko društvo, podliježe porezu na svoj prihod. Stalna poslovna jedinica može biti dio subjekta, ali se ne smatra zasebnim subjektom.

Neusklađenost hibridnog subjekta nastaje ako jedna jurisdikcija smatra subjekt transparentnim u porezne svrhe, a druga ga jurisdikcija smatra netransparentnim. To može dovesti do dvostrukog odbitka istih plaćanja, troškova ili gubitaka, ili odbitka plaćanja bez odgovarajućeg uključivanja tog plaćanja.

Neusklađenost hibridnog subjekta koja rezultira dvostrukim odbitkom

Dvostruki odbitak znači da se isto plaćanje može odbiti od porezne osnovice u više od jedne jurisdikcije. Ako se subjekt smatra netransparentnim za porezne svrhe u jurisdikciji u kojoj je izvorno osnovan ili stvoren, plaćanja, troškovi ili gubici subjekta mogu se odbiti od porezne osnovice subjekta. Ako tog istog subjekta transparentnim smatra jurisdikcija u čijoj je nadležnosti nositelj udjela u vlasničkom kapitalu, ta plaćanja, troškovi ili gubici mogu se odbiti od porezne osnovice nositelja udjela u vlasničkom kapitalu u toj jurisdikciji, što dovodi do dvostrukog odbitka u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (a).

No moguće je i da se dobit hibridnog subjekta uključi kao oporezivi prihod u više od jedne jurisdikcije. Kako bi se u obzir uzelo to takozvano dvostruko uključivanje prihoda, cilj je ovog prijedloga neutralizirati dvostruki odbitak samo u mjeri koliko iznos istih plaćanja, troškova ili gubitaka odbijenih u dvije jurisdikcije premašuje iznos prihoda koji se mogu pripisati istom hibridnom subjektu i koji je uključen u obje jurisdikcije.

Na temelju Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza, u slučaju neusklađenosti hibridnog subjekta između dvije države članice koja rezultira dvostrukim odbitkom, odbitak bi se trebao odobriti samo u državi članici iz koje potječe to plaćanje.

U slučaju neusklađenosti hibridnog subjekta između države članice i treće zemlje, na temelju članka 9. stavka 1. drugog podstavka, predmetna država članica trebala bi uskratiti odbitak plaćanja, troškova ili gubitaka neovisno o tome potječe li plaćanje iz države članice ili treće zemlje, osim ako je to već učinila treća zemlja.

Primjer 1.

A, B i C su povezana društva.

Hibridni subjekt B je netransparentan u državi II., ali transparentan za državu I.

Subjekt B plaća kamate trećoj strani.

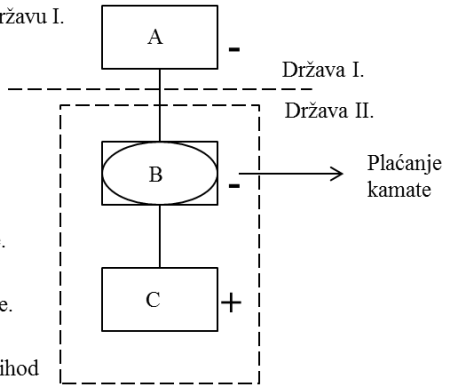
Plaćanje kamate odbijaju društvo A i hibridni subjekt B.

Za plaćanje koje je izvršilo društvo B izvršava se prijeboj s prihodom subjekta društva C na temelju poreznog tretmana grupe u državi II.

Ako je država I. država članica, a država II. treća zemlja, država I. (država članica) trebala bi uskratiti odbitak za plaćanje kamate.

Ako je država I. treća zemlja, a država II. država članica, država II. (država članica) trebala bi uskratiti odbitak za plaćanje kamate.

Dvostruki odbitak moguć je samo u mjeri u kojoj plaćanje premašuje prihod iz istog izvora. Stoga ako društvo B ima prihod u vrijednosti 4 i izvrši plaćanje u vrijednosti 10, vrijednost dvostrukog odbitka iznosi 6.



Neusklađenost hibridnog subjekta koja rezultira odbitkom bez uključivanja

Odbitak bez uključivanja znači odbitak plaćanja od porezne osnovice u jednoj jurisdikciji pri kojem se to plaćanje ne uključuje na odgovarajući način u poreznu osnovicu poreznog obveznika u drugoj jurisdikciji.

Na primjer: ako se subjekt smatra netransparentnim u jurisdikciji u kojoj je osnovan ili stvoren, subjekt može zatražiti odbitak od porezne osnovice za plaćanja koja su isplaćena nositelju udjela u vlasničkom kapitalu tog subjekta. Ako neovisno o tome jurisdikcija u kojoj nositelj udjela u vlasničkom kapitalu ima sjedište smatra subjekta transparentnim, plaćanja se neće priznati i stoga se neće uključiti u oporezivi prihod nositelja udjela u vlasničkom kapitalu, čime nastaje odbitak bez uključivanja u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (b).

Pri neutraliziranju odbitaka bez uključivanja trebalo bi uzeti u obzir i dvostruko uključivanje prihoda.

Na temelju Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza, u slučaju neusklađenosti hibridnog subjekta između dvije države članice koja rezultira odbitkom bez uključivanja država članica platitelja trebala bi uskratiti odbitak plaćanja.

Primjer 2.

A, B i C su povezana društva.

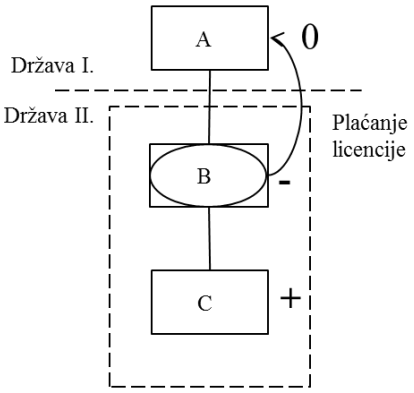
Hibridni subjekt B je netransparentan u državi II., ali transparentan za državu I.

Plaćanje za licencije koje je izvršio B odbija hibridni subjekt B, ali ga društvo C ne uključuje.

Za plaćanje koje je izvršilo društvo B izvršava se prijeboj s prihodom subjekta društva C na temelju poreznog tretmana grupe u državi II.

Ako je država I. država članica, a država II. treća zemlja, država I. (država članica) trebala bi od društva C zahtijevati uključivanje plaćanja za licencije u njegov prihod. Ako je država I. treća zemlja, a država II. država članica, država II. (država članica) trebala bi uskratiti odbitak za plaćanje licencije.

Dvostruki odbitak moguć je samo u mjeri u kojoj plaćanje premašuje prihod iz istog izvora. Stoga ako društvo B ima prihod u vrijednosti 4 i izvrši plaćanje u vrijednosti 10, vrijednost dvostrukog odbitka iznosi 6.



Ili: ako se subjekt smatra transparentnim za porezne svrhe u jurisdikciji u kojoj je prvotno osnovan ili stvoren, plaćanja tom subjektu neće se oporezivati u toj jurisdikciji. Ako je neovisno o tome nositelj udjela u vlasničkom kapitalu u tom subjektu rezident druge jurisdikcije i ta druga jurisdikcija smatra subjekta netransparentnim[2], plaćanje se neće oporezivati niti u toj drugoj jurisdikciji. Uz pretpostavku da je plaćanje odbijeno od porezne osnovice platitelja, u takvom slučaju također može doći do odbitka bez uključivanja u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (b).

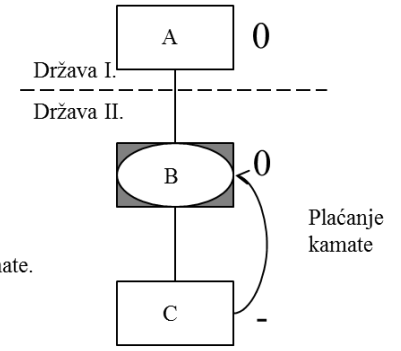
Primjer 3.

A, B i C su povezana društva.

Hibridni subjekt B je transparentan u državi II., ali netransparentan za državu I. (reverzni hibridni subjekt). Plaćanje kamate društva C u korist društva B odbija društvo C, ali ga ne uključuje ni reverzni hibridni subjekt B ni društvo A.

Ako je država I. država članica, a država II. treća zemlja, država I. (država članica) trebala bi od društva A zahtijevati uključivanje plaćanja kamate u njegov prihod.

Ako je država I. treća zemlja, a država II. država članica, država II. (država članica) trebala bi društvu C uskratiti odbitak za plaćanje kamate.



U slučaju neusklađenosti hibridnog subjekta koja rezultira odbitkom bez uključivanja između države članice i treće zemlje, potrebno je najprije utvrditi koja je jurisdikcija platitelja. Ako je jurisdikcija platitelja država članica, ta država članica trebala bi uskratiti odbitak od plaćanja iz porezne osnovice u mjeri vrijednosti neusklađenosti na temelju članka 9. stavka 2. točke i. Ako je jurisdikcija platitelja treća zemlja, predmetna država članica trebala bi uvesti pravilo kojim se od poreznog obveznika zahtijeva uključivanje plaćanja u poreznu osnovicu u mjeri vrijednosti neusklađenosti na temelju članka 9. stavka 2. točke ii.

Osim prethodnog primjera neusklađenosti hibridnog subjekta koja rezultira odbitkom bez uključivanja u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (b), mogući su slučajevi u kojima se hibridni subjekt ne nalazi ni u državi članici ni u jurisdikciji povezanog društva.

[2] Subjekt koji se smatra transparentnim u jurisdikciji u kojoj je prvotno osnovan ili stvoren, ali se smatra netransparentnim u drugoj jurisdikciji, naziva se reverzni hibridni subjekt.

Primjer 4.

A, B i C su povezana društva.

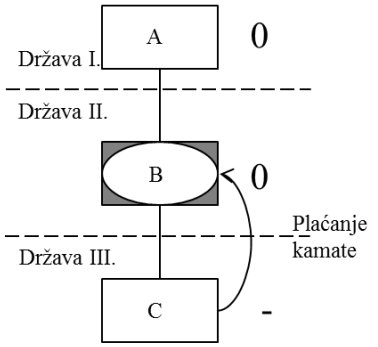
Hibridni subjekt B je transparentan u državi II. i državi III., ali netransparentan za državu I. (reverzni hibridni subjekt). Plaćanje kamate društva C u korist društva B odbija društvo C, ali ga ne uključuje ni reverzni hibridni subjekt B ni društvo A.

Društvo A je (također) povezano društvo društva C.

Postoji neusklađenost između države I. i države III. u odnosu na subjekt u drugoj državi: reverzni hibridni subjekt B u državi II.

Ako je država I. država članica, a država III. treća zemlja, država I. (država članica) trebala bi od društva A zahtijevati uključivanje plaćanja kamate u njegov prihod.

Ako je država I. treća zemlja, a država III. država članica, država III. (država članica) trebala bi društvu C uskratiti odbitak za plaćanje kamate.



- Neusklađenost hibridnog financijskog instrumenta

Neusklađenost hibridnog financijskog instrumenta nastaje ako se porezni tretman financijskog instrumenta razlikuje u dvije jurisdikcije. U slučaju neusklađenosti hibridnog financijskog instrumenta moguć je odbitak plaćanja iz porezne osnovice platitelja, a da to plaćanje nije uključeno u poreznu osnovicu primatelja, čime nastaje odbitak bez uključivanja u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (b).

Na temelju Direktive o pravilima protiv izbjegavanja poreza, u slučaju neusklađenosti hibridnog financijskog instrumenta između dvije države članice koja rezultira odbitkom bez uključivanja država članica platitelja trebala bi uskratiti odbitak plaćanja.

Neusklađenost hibridnog financijskog instrumenta između države članice i treće zemlje trebala bi se urediti ovisno o jurisdikciji platitelja. Ako je jurisdikcija platitelja država članica, ta država članica trebala bi uskratiti odbitak od plaćanja iz porezne osnovice u mjeri vrijednosti neusklađenosti na temelju članka 9. stavka 2. točke i. Ako je jurisdikcija platitelja treća zemlja, predmetna država članica trebala zahtijevati uključivanje plaćanja u poreznu osnovicu u mjeri vrijednosti neusklađenosti na temelju članka 9. stavka 2. točke ii.

- Hibridni transferi

Hibridni transfer aranžman je za transfer financijskog instrumenta pri čemu se iskorištava različito tumačenje u zakonima dviju jurisdikcija kad je riječ o tome pripadaju li plaćanja na vezanu imovinu pošiljatelju ili primatelju. Pravila o hibridnom transferu koja preporučuje OECD posebno su usmjerena na transakcije prodaje i ponovne kupnje (repo) te na pozajmljivanje vrijednosnih papira. Hibridni se transferi obično osmišljavaju u financijskim središtima i proizlaze iz složenih struktura. Namjera nije ukloniti te strukture kao takve, nego urediti porezne situacije u slučajevima u kojima su te strukture osmišljene za stjecanje koristi iz neusklađenosti.

Hibridnim transferom može nastati odbitak bez uključivanja u smislu članka 2. stavka 9. posljednjeg podstavka i. ako jedna nadležnost smatra da su plaćanja povezana s odnosnim prinosom prenesenog instrumenta trošak koji ulazi u odbitak, a istodobno druga nadležnost smatra isti iznos (porezno izuzetim) prinosom na vezanu imovinu. Odnosni prinos je prihod koji se odnosi na preneseni instrument i dobiven je na temelju tog instrumenta. U tom bi se slučaju na to plaćanje trebao primjenjivati članak 9. stavak 2. Ta pravila o hibridnoj neusklađenosti ne bi se trebala primjenjivati ako je odnosni prinos prenesenog instrumenta

uključen u oporezivi prihod jedne od uključenih stranaka jer bi one u tom slučaju bile u istom poreznom statusu kao da transakcija nije provedena.

Hibridnim transferom moguće je iskoristiti razlike u načinu na koji država članica i treća zemlja pripisuju prihod iz financijske imovine, zbog čega se smatra da su isto plaćanje istodobno dobili različiti porezni obveznici koju su rezidenti različitih jurisdikcija. U tim slučajevima porezni obveznici mogu za plaćanje zatražiti olakšice na porez po odbitku, kako je opisano u članku 2. stavku 9. posljednjem podstavku ii. Na temelju članka 9. stavka 6. to bi trebalo riješiti ograničavanjem iznosa olakšica razmjerno neto prihodu poreznog obveznika na temelju aranžmana.

- Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice

Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice između dvije jurisdikcije nastaje ako se poslovne aktivnosti u jurisdikciji smatraju provedenima u okviru stalne poslovne jedinice u jednoj jurisdikciji, a iste se aktivnosti u drugoj jurisdikciji ne smatraju provedenima u okviru stalne poslovne jedinice.

Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice koja rezultira neoporezivanjem bez uključivanja

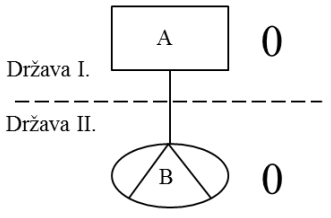
Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice može dovesti do neoporezivanja bez uključivanja ako porezni obveznik obavlja poslovne aktivnosti u drugoj jurisdikciji koja ne smatra da su te aktivnosti provedene u okviru stalne poslovne jedinice, a istodobno jurisdikcija u kojoj je porezni obveznik rezident smatra da su te aktivnosti provedene u okviru stalne poslovne jedinice u drugoj jurisdikciji. Rezultat toga je da dobit iz tih poslovnih aktivnosti nije oporezivana tamo gdje su aktivnosti provedene, a jurisdikcija u kojoj je porezni obveznik rezident odobrava izuzeće za tu dobit, čime nastaje neoporezivanje bez uključivanja u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (c).

U slučaju neusklađenosti hibridne stalne poslovne jedinice između više država članica koja rezultira neoporezivanjem bez uključivanja, država članica u kojoj je porezni obveznik rezident trebala bi uključiti (a ne izuzeti) prihod pripisan toj stalnoj poslovnoj jedinici na temelju članka 9. stavka 3. prvog podstavka. U slučaju neusklađenosti hibridne stalne poslovne jedinice u trećoj zemlji, predmetna država članica u kojoj je porezni obveznik rezident također bi trebala uključiti (a ne izuzeti) prihod pripisan toj stalnoj poslovnoj jedinici na temelju članka 9. stavka 3. drugog podstavka.

Primjer 5.

Država I. priznaje B status trajne poslovne jedinice u državi II., ali ga država II. ne priznaje status trajne poslovne jedinice u državi II. (reverzna hibridna poslovna jedinica).
Nema oporezivanja u državi II., a dobit pripisana reverznoj hibridnoj poslovnoj jedinici izuzima se u državi I.

Ako je država I. država članica, država I. trebala bi oporezivati, a ne izuzeti dobit pripisanu reverznoj hibridnoj poslovnoj jedinici B.



Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice koja rezultira dvostrukim odbitkom

Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice može dovesti do dvostrukog odbitka u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (a) ako se plaćanja, troškovi ili gubici odbiju iz porezne osnovice u objema jurisdikcijama, to jest u jurisdikciji u kojoj je porezni obveznik rezident i u jurisdikciji hibridne stalne poslovne jedinice u kojoj se plaćanja, troškovi ili gubici mogu odbiti.

Pravila utvrđena u članku 9. stavku 1. primjenjuju se i na neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice koja rezultira dvostrukim odbitkom.

Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice koja rezultira odbitkom bez uključivanja

Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice može prouzročiti odbitak bez uključivanja u smislu članka 2. stavka 9. podstavka (b) ako se plaćanje koje hibridna stalna poslovna jedinica provede u korist glavnog sjedišta odbije od porezne osnovice u jurisdikciji stalne poslovne jedinice, ali se ne uključi u poreznu osnovicu u jurisdikciji u kojoj je porezni obveznik rezident jer potonja jurisdikcija ne priznaje stalnu poslovnu jedinicu.

Pravila utvrđena u članku 9. stavku 2. primjenjuju se i na neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice koja rezultira odbitkom bez uključivanja.

- Uvezena neusklađenost

Uvezena neusklađenost proizlazi iz aranžmana koji uključuju članove skupina ili općenito iz strukturiranih aranžmana, gdje se učinak hibridne neusklađenosti među stranama u trećim zemljama prenosi u jurisdikciju države članice uporabom nehibridnog aranžmana. Neusklađenost se uvozi u državu članicu ako se plaćanje u okviru nehibridnog aranžmana koje se može izuzeti upotrijebi za financiranje rashoda na temelju strukturiranog aranžmana koji uključuje hibridnu neusklađenost među trećim zemljama. To podrazumijeva odljev prihoda iz EU-a koji se u konačnici ne oporezuje. Stoga se predlaže uključivanje pravila kojim se ne dopušta odbitak plaćanja ako je za prihod iz takvih plaćanja izravno ili neizravno izvršen prijeboj s odbitkom koji je nastao na temelju aranžmana hibridne neusklađenosti i koji rezultira dvostrukim odbitkom (članak 9. stavak 4.) ili odbitkom bez uključivanja (članak 9. stavak 5.) među trećim zemljama. Glavni je cilj pravila o sprječavanju uvezene neusklađenosti održati cjelovitost ostalih pravila o sprječavanju hibridne neusklađenosti uklanjanjem poticaja zbog kojih multinacionalne grupe pribjegavaju aranžmanima hibridne neusklađenosti. Potrebno je istaknuti da se pravila o uvezenoj neusklađenosti ne primjenjuju na svako plaćanje u korist poduzeća primatelja u državi članici jer bi države članice trebale primijeniti druga pravila o sprječavanju hibridne neusklađenosti iz ovog prijedloga.

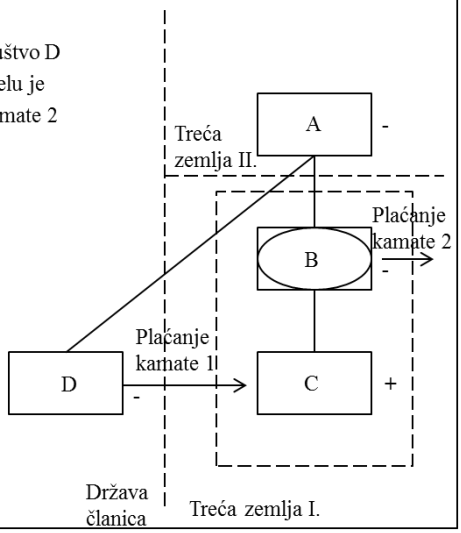
Uvezena neusklađenost može uključivati uvoz dvostrukog odbitka:

Primjer 6.

A, B, C i D su povezana društva.

Društvo D je porezni obveznik u državi članici. Plaćanje kamate 1 koje izvrši društvo D u korist društva C odbija društvo D. Plaćanje kamate 1 uplaćeno društvu C u načelu je oporezivo u trećoj zemlji I., ali se za to plaćanje izvršava prijeboj s plaćanjem kamate 2 koje izvršava hibridni subjekt B, na temelju poreznog tretmana grupe.
Plaćanje kamate 2 također se odbija u trećoj zemlji II., u korist društva A.
Time nastaje dvostruki odbitak za plaćanje kamate 2.

Društvo D uvozi hibridnu neusklađenost između treće zemlje I. i treće zemlje II. na temelju zajma povezanog s plaćanjem kamate 1.
Država članica trebala bi uskratiti odbitak kamate u mjeri vrijednosti dvostrukog odbitka.



Osim toga, uvezena neusklađenost može uključivati uvoz odbitka bez uključivanja:

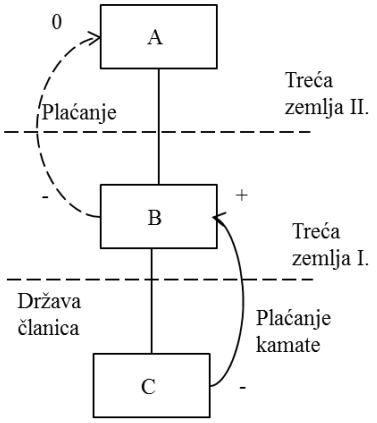
Primjer 7.

A, B i C su povezana društva.

Plaćanje kamate koje izvrši društvo C u korist društva B odbija se u državi članici. Društvo B uključi plaćanje kamate kao prihod, ali društvo B za taj prihod od kamate izvršava prijeboj s plaćanjem društvu A na temelju PPL-a. Plaćanje na PPL odbija se u trećoj zemlji I. kao kamata, ali ga društvo A izuzima kao dividendu.
Time nastaje odbitak bez uključivanja.

Hibridna neusklađenost neusklađenost između treće zemlje I. i treće zemlje II. uvozi se u državu članicu na temelju plaćanja kamate koje izvrši društvo C.

Država članica trebala bi uskratiti odbitak kamate u mjeri vrijednosti odbitka bez uključivanja.



- Neusklađenost dvostruke rezidentnosti

Neusklađenost dvostruke rezidentnosti može prouzročiti dvostruki odbitak ako se poreznom obvezniku s dvostrukom rezidentnošću odobre odbici na temelju zakona obje jurisdikcije u kojima je porezni obveznik rezident. Stoga se u članku 9.a predlaže da bi u slučaju neusklađenosti dvostruke rezidentnosti između države članice i treće zemlje država članica trebala uskratiti odbitak od plaćanja iz porezne osnovice, ali samo u mjeri u kojoj je za to plaćanje izvršen prijeboj s iznosom koji se ne smatra prihodom prema zakonima druge jurisdikcije (to jest s prihodom koji nije „prihod koji se dvostruko uključuje").

Primjer 8.

A, B i C su povezana društva.

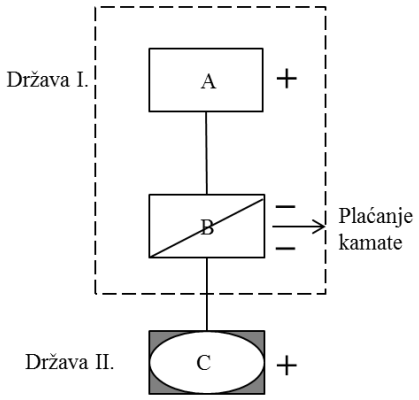
Društvo B je dvostruki rezident države I. i države II.

Plaćanje kamate društva C se odbija te se izvršava prijeboj s prihodom društva A u državi I. na temelju poreznog tretmana grupe.

Društvo C je reverzni hibridni subjekt u državi II. Za plaćanje koje je izvršilo društvo B izvršava se prijeboj s prihodom subjekta društva C u državi II.

Time nastaje dvostruki odbitak plaćanja koje je izvršilo društvo B.

Ako je država I. ili država II. država članica, ta država članica trebala bi uskratiti odbitak u mjeri vrijednosti neusklađenosti.



2016/0339 (CNS)

Prijedlog

DIREKTIVE VIJEĆA

o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridne neusklađenosti s trećim zemljama

VIJEĆE EUROPSKE UNIJE,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 115.,

uzimajući u obzir prijedlog Europske komisije,

nakon prosljeđivanja nacrta zakonodavnog akta nacionalnim parlamentima,

uzimajući u obzir mišljenje Europskog parlamenta[3],

uzimajući u obzir mišljenje Europskoga gospodarskog i socijalnog odbora[4],

u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom,

budući da:

(1) Nužno je obnoviti povjerenje u pravednost poreznih sustava i vladama omogućiti djelotvorno ostvarivanje njihova poreznog suvereniteta. Stoga je Organizacija za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) izdala preporuke za konkretne mjere u kontekstu inicijative protiv smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS).

(2) Završna izvješća o 15 mjera OECD-a protiv BEPS-a objavljena su 5. listopada 2015. Vijeće je pozdravilo rezultate tih izvješća u svojim zaključcima od 8. prosinca 2015. U zaključcima Vijeća istaknuta je potreba za pronalaženjem zajedničkih, ali fleksibilnih rješenja na razini Unije u skladu sa zaključcima OECD-a o BEPS-u.

(3) Kao odgovor na potrebu za pravednijim oporezivanjem, a posebno imajući u vidu zaključke OECD-a o BEPS-u, Komisija je 28. siječnja 2016. predstavila paket mjera protiv izbjegavanja poreza. U okviru tog paketa mjera donesena je Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164[5] o pravilima protiv izbjegavanja poreza.

(4) Direktivom (EU) 2016/1164 utvrđen je okvir za suzbijanje aranžmana hibridne neusklađenosti.

(5) Potrebno je uspostaviti pravila kojima se hibridne neusklađenosti neutraliziraju na sveobuhvatan način. Imajući u vidu da su Direktivom (EU) 2016/1164 obuhvaćeni samo aranžmani hibridne neusklađenosti koji nastaju u interakciji među sustavima oporezivanja dobiti u državama članicama, Vijeće za ekonomske i financijske poslove objavilo je 20. lipnja 2016. izjavu u kojoj od Komisije traži da, radi postizanja dogovora do kraja 2016., do listopada 2016. uputi prijedlog za uklanjanje hibridnih neusklađenosti koje uključuju treće zemlje koji sadržava barem jednako djelotvorna

[3] SL C , , str. .

[4] SL C , , str. .

[5] Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193, 19.7.2016., str. 1).

pravila kao i pravila predložena u izvješću OECD-a o BEPS-u u vezi s mjerom 2., a koja su ujedno dosljedna s tim predloženim pravilima.

(6) Budući da je [među ostalim, tako je navedeno u uvodnoj izjavi (13) Direktive (EU) 2016/1164] ključno i dalje raditi na uklanjanju hibridnih neusklađenosti među državama članicama i trećim zemljama, kao i drugih hibridnih neusklađenosti poput onih koje se odnose na stalne poslovne jedinice, ključno je pitanje neusklađenosti hibridnih stalnih poslovnih jedinica urediti i u toj Direktivi.

(7) Kako bi se osigurao sveobuhvatan okvir dosljedan s izvješćem OECD-a o BEPS-u u pogledu aranžmana hibridne neusklađenosti, ključno je da se u Direktivu (EU) 2016/1164 uključe i pravila o hibridnim transferima, uvezenim neusklađenostima i neusklađenostima dvostruke rezidentnosti, kako bi se porezne obveznike spriječilo da iskorištavaju preostale nedostatke u zakonima.

(8) Budući da Direktiva (EU) 2016/1164 sadržava pravila o hibridnim neusklađenostima među državama članicama, primjereno je u toj Direktivi uključiti pravila za hibridne neusklađenosti s trećim zemljama. Stoga bi ta pravila trebalo primjenjivati na sve porezne obveznike koji podliježu porezu na dobit u državi članici uključujući stalne poslovne jedinice subjekata koji su rezidenti trećih zemalja. Potrebno je obuhvatiti sve aranžmane hibridne neusklađenosti u kojima je barem jedna od strana obveznik poreza na dobit u državi članici.

(9) Pravilima za hibridne neusklađenosti trebalo bi urediti situacije neusklađenosti koje nastaju zbog proturječnih poreznih pravila u dvjema jurisdikcijama (ili više njih). No ta pravila ne bi trebala utjecati na opća obilježja poreznog sustava određene jurisdikcije.

(10) Kako bi se osiguralo načelo proporcionalnosti potrebno je urediti samo one slučajeve u kojima postoji znatan rizik izbjegavanja oporezivanja uporabom hibridne neusklađenosti. Stoga je primjereno obuhvatiti aranžmane hibridne neusklađenosti između poreznog obveznika i njegovih povezanih društava te hibridne neusklađenosti nastale na temelju strukturiranih aranžmana koji uključuju poreznog obveznika.

(11) Kako bi se utvrdila dostatna sveobuhvatna definicija „povezanih društava” u svrhu pravila za hibridne neusklađenosti, ta definicija trebala bi obuhvatiti i društvo koje pripada istoj konsolidiranoj grupi za potrebe financijskog računovodstva, društvo u kojem porezni obveznik ima znatan utjecaj na upravljanje, kao i društvo koje ima znatan utjecaj na upravljanje poreznim subjektom.

(12) Neusklađenosti koje se posebno odnose na hibridnost subjekata trebalo bi urediti samo ako jedno od povezanih društava ima barem stvarnu kontrolu nad ostalim povezanim društvima. Stoga bi u tim slučajevima trebalo propisati uvjet da udio koji porezni obveznik ili drugo povezano društvo posjeduju u povezanom društvu, i obratno, udio koji povezano društvo posjeduje u poreznom obvezniku ili drugom povezanom društvu, u glasačkim pravima, vlasništvu kapitala ili pravu na prisvajanje dobiti, mora biti najmanje 50 posto ili veći.

(13) Potrebno je urediti situacije neusklađenosti koje se pripisuju razlikama u pravnoj kvalifikaciji subjekta ili financijskog instrumenta. Osim toga potrebno je pojasniti da se pravna kvalifikacija odnosi na kvalifikaciju subjekta ili financijskog instrumenta u svrhe poreznog prava. U pravnu kvalifikaciju trebalo bi uključiti i kvalifikaciju subjekta na temelju propisa o odabiru razvrstavanja subjekta, poznatih i kao pravila *check-the-box*.

(14) Jurisdikcije primjenjuju različita porezna obračunska razdoblja i imaju različita pravila za priznavanje trenutka u kojem su dobivene ili nastale stavke prihoda ili rashoda. Stoga je potrebno pojasniti da takve razlike u obračunskim razdobljima ne bi trebalo smatrati uzrokom neusklađenosti u poreznim ishodima. Međutim, potrebno je obvezati poreznog obveznika da se pobrine za priznavanje plaćanja u drugoj poreznoj jurisdikciji u razumnom roku ako plaćanje nije priznato unutar istog poreznog razdoblja ili razdoblja koje se preklapa s poreznim razdobljem u kojem je priznato u državi članici poreznog obveznika, čime bi u načelu nastao odbitak bez uključivanja.

(15) S obzirom da se hibridnim neusklađenostima koje uključuju treće zemlje može uzrokovati dvostruki odbitak ili odbitak bez uključivanja, potrebno je utvrditi pravila na temelju kojih predmetna država mora uskratiti odbitak za plaćanje, troškove ili gubitke, ili zahtijevati od poreznog obveznika da uključi plaćanje u svoj oporezivi prihod, ovisno o slučaju.

(16) Prema tome, imajući u vidu da se hibridnim neusklađenostima financijskih instrumenata koje uključuju treće zemlje može uzrokovati odbitak bez uključivanja, potrebno je utvrditi pravila na temelju kojih predmetna država mora uskratiti odbitak za plaćanje ili zahtijevati od poreznog obveznika da uključi plaćanje u svoj oporezivi prihod, ovisno o državi platitelja.

(17) Hibridnim transferima može nastati različit porezni tretman ako se zbog transfera financijskog instrumenta na temelju strukturiranog aranžmana smatra da je odnosni prinos na taj instrument istodobno dobilo više strana koje sudjeluju u aranžmanu. Odnosni prinos prihod je koji se odnosi na preneseni instrument i dobiven je na temelju tog instrumenta. Zbog te razlike u poreznom tretmanu može nastati odbitak bez uključivanja ili porezna olakšica u dvije različite jurisdikcije za isti porez po odbitku. Stoga takvu neusklađenost treba ukloniti. U slučaju odbitka bez uključivanja trebala bi se primjenjivati ista pravila kao i za neutraliziranje neusklađenosti hibridnog financijskog instrumenta ili neusklađenosti hibridnog subjekta koja rezultira odbitkom bez uključivanja. U slučaju dvostruke porezne olakšice, predmetna država članica trebala bi ograničiti korist porezne olakšice razmjerno neto oporezivoj dobiti u odnosu na odnosni prinos.

(18) Neusklađenost hibridne stalne poslovne jedinice nastaje kada se poslovne aktivnosti u jednoj jurisdikciji smatraju provedenima u okviru stalne poslovne jedinice, a istodobno se u drugoj jurisdikciji ne smatraju provedenima u okviru stalne poslovne jedinice. Te neusklađenosti mogu dovesti do neoporezivanja bez uključivanja, dvostrukog odbitka ili odbitka bez uključivanja te ih stoga treba ukloniti. U slučaju neoporezivanja bez uključivanja država članica u kojoj je porezni obveznik rezident trebala bi uključiti prihod koji se pripisuje hibridnoj stalnoj poslovnoj jedinici. U slučaju dvostrukog odbitka ili odbitka bez uključivanja, trebala bi se primjenjivati ista pravila kao i za neutraliziranje neusklađenosti hibridnog subjekta koja rezultira dvostrukim odbitkom ili odbitkom bez uključivanja.

(19) Uvezenim se neusklađenostima učinak hibridne neusklađenosti među stranama u trećim zemljama prenosi u jurisdikciju države članice uporabom nehibridnog instrumenta, čime se potkopava djelotvornost pravila za neutraliziranje hibridne neusklađenosti. Plaćanje za koje je odobren odbitak može se upotrijebiti za financiranje rashoda na temelju strukturiranog aranžmana koji uključuje hibridnu neusklađenost među trećim zemljama. Radi suzbijanja takve uvezene neusklađenosti nužno je uključiti pravila kojima se uskraćuje odbitak plaćanja ako je za prihod iz takvih plaćanja izravno ili neizravno izvršen prijeboj s odbitkom koji je nastao na

temelju aranžmana hibridne neusklađenosti i koji rezultira dvostrukim odbitkom ili odbitkom bez uključivanja među trećim zemljama.

(20) Neusklađenost dvostruke rezidentnosti može uzrokovati dvostruki odbitak ako se plaćanje poreznog rezidenta s dvostrukom rezidentnošću odbije na temelju zakona obje jurisdikcije u kojima je porezni obveznik rezident. U slučaju neusklađenosti dvostrukes rezidentnosti između države članice i treće zemlje, država članica trebala bi uskratiti odbitak od plaćanja, ali samo u mjeri u kojoj je za to plaćanje izvršen prijeboj s iznosom koji se ne smatra prihodom na temelju zakona druge jurisdikcije.

(21) Cilj je ove Direktive poboljšati otpornost unutarnjeg tržišta, kao cjeline, na učinke aranžmana hibridne neusklađenosti. Pojedinačnim djelovanjem država članica to nije moguće ostvariti u dostatnoj mjeri zbog razlika u nacionalnim sustavima poreza na dobit, a neovisnim bi se djelovanjem država članica samo preslikala postojeća rascjepkanost unutarnjeg tržišta u području izravnog oporezivanja. Time bi se stoga omogućilo daljnje postojanje neučinkovitosti i narušavanja koji proizlaze iz odnosa različitih nacionalnih mjera. To bi rezultiralo nedostatkom koordiniranja. Uzimajući u obzir prekograničnu prirodu aranžmana hibridne neusklađenosti i potrebu za donošenjem rješenja koja djeluju na unutarnjem tržištu kao cjelini, taj se cilj može uspješnije ostvariti na razini Unije. Unija stoga može donijeti mjere u skladu s načelom supsidijarnosti iz članka 5. Ugovora o Europskoj uniji. U skladu s načelom proporcionalnosti utvrđenim u tom članku ova Direktiva ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje tog cilja. Utvrđivanjem potrebne razine zaštite unutarnjeg tržišta ovom se Direktivom nastoji postići samo osnovni stupanj usklađivanja unutar Unije koji je nužan za ostvarenje njezinih ciljeva.

(22) Direktivu (EU) 2016/1164 trebalo bi stoga na odgovarajući način izmijeniti.

(23) Komisija bi trebala ocijeniti provedbu ove Direktive četiri godine nakon njezina stupanja na snagu i o tome izvijestiti Vijeće. Države članice trebale bi priopćiti Komisiji sve informacije potrebne za to ocjenjivanje,

DONIJELO JE OVU DIREKTIVU:

Članak 1.

Direktiva (EU) 2016/1164 mijenja se kako slijedi:

1. članak 2. mijenja se kako slijedi:

(a) u točki 4. treći podstavak zamjenjuje se sljedećim:

„Za potrebe članka 9. povezano društvo znači i subjekt koji pripada istoj konsolidiranoj grupi za potrebe financijskog računovodstva kojoj pripada i porezni obveznik, društvo u kojemu porezni obveznik ima znatan utjecaj na upravljanje ili društvo koje ima znatan utjecaj na upravljanje poreznim subjektom. Ako neusklađenost uključuje hibridni subjekt, definicija povezanog društva mijenja se tako da se zahtjev za udjelom od 25 posto zamjenjuje zahtjevom za udjelom od 50 posto.”;

(b) točka 9. zamjenjuje se sljedećim:

„9. „hibridna neusklađenost” znači situacija između poreznog obveznika i povezanog društva u različitim poreznim jurisdikcijama ili strukturirani aranžman između stranaka u različitim poreznim jurisdikcijama ako se jedan od sljedećih ishoda može pripisati razlikama u pravnoj kvalifikaciji

financijskog instrumenta ili subjekta ili u tretmanu poslovne prisutnosti kao stalne poslovne jedinice:

(a) primjena odbitka na isto plaćanje, troškove ili gubitke u jurisdikciji iz koje potječe plaćanje, u kojoj su nastali troškovi ili u kojoj je pretrpljen gubitak te primjena odbitka na isto plaćanje u drugoj jurisdikciji („dvostruki odbitak”);

(b) odbitak plaćanja iz porezne osnovice u jurisdikciji iz koje potječe plaćanje pri čemu se to plaćanje ne uključuje na odgovarajući način radi oporezivanja u drugoj jurisdikciji („odbitak bez uključivanja”);

(c) u slučaju razlika u tretmanu poslovne prisutnosti kao stalne poslovne jedinice, neoporezivanje prihoda koji potječe iz te jurisdikcije pri čemu se isti prihod ne uključuje na odgovarajući način radi oporezivanja u drugoj jurisdikciji („neoporezivanje bez uključivanja”).

Hibridna neusklađenost nastaje samo u mjeri u kojoj iznos istih odbijenih plaćanja, nastalih troškova ili pretrpljenih gubitaka u dvije jurisdikcije premašuje iznos prihoda koji je uključen u objema jurisdikcijama i koji se može pripisati istom izvoru.

Osim toga, hibridna neusklađenost uključuje i transfer financijskog instrumenta na temelju strukturiranog aranžmana u kojem sudjeluje porezni obveznik kad se za svrhe oporezivanja smatra da je odnosni prinos na taj preneseni financijski instrument istodobno dobilo više strana koje sudjeluju u aranžmanu, a koje su u porezne svrhe rezidentne u različitim jurisdikcijama, što rezultira jednim od sljedećih ishoda:

(a) odbitak plaćanja povezan s odnosnim prinosom pri čemu se to plaćanje ne uključuje na odgovarajući način radi oporezivanja, osim ako je odnosni prinos uključen u oporezivi prihod jedne od uključenih stranaka;

(b) olakšica za porez po odbitku, za plaćanje dobiveno na temelju prenesenog financijskog instrumenta, odobrena za više od jedne uključene strane.”;

(c) dodaju se sljedeće točke 10. i 11.:

„10. „konsolidirana grupa za potrebe financijskog računovodstva” znači grupa koja se sastoji od svih subjekata koji su u potpunosti uključeni u konsolidirane financijske izvještaje sastavljene u skladu s Međunarodnim standardima računovodstvenog izvještavanja ili nacionalnim sustavom financijskog izvještavanja države članice;

11. „strukturirani aranžman” znači aranžman koji uključuje hibridnu neusklađenost u kojem je vrijednost te neusklađenosti uvrštena u uvjete aranžmana ili je aranžman osmišljen kako bi njime nastala neusklađenost, osim ako se od poreznog obveznika ili povezanog društva nije moglo u razumnoj mjeri očekivati da su upoznati s nastankom hibridne neusklađenosti i nisu imali udjela u vrijednosti porezne olakšice nastale iz hibridne neusklađenosti.”;

2. članak 4. mijenja se kako slijedi:

(a) u stavku 5. točki (a) podtočka ii. zamjenjuje se sljedećim:

„ii. sva imovina i obveze vrednuju se uporabom iste metode kao u konsolidiranim financijskim izvještajima sastavljenima u skladu s

Međunarodnim standardima računovodstvenog izvještavanja ili nacionalnim sustavom financijskog izvještavanja države članice;”;

(b) stavak 8. zamjenjuje se sljedećim:

„8. Za potrebe stavaka od 1. do 7. poreznom obvezniku može se odobriti upotreba konsolidiranih financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s drugim računovodstvenim standardima osim Međunarodnih standarda računovodstvenog izvještavanja ili standarda nacionalnog sustava financijskog izvještavanja države članice.”;

3. članak 9. zamjenjuje se sljedećim:

„Članak 9.
Hibridna neusklađenost

1. U mjeri u kojoj zbog hibridne neusklađenosti među državama članicama nastane dvostruki odbitak za isto plaćanje, trošak ili gubitak, odbitak se odobrava samo u državi članici iz koje potječe takvo plaćanje, u kojoj su nastali troškovi ili u kojoj su pretrpljeni gubici.

   U mjeri u kojoj zbog hibridne neusklađenosti između države članice i treće zemlje nastane dvostruki odbitak za isto plaćanje, trošak ili gubitak, predmetna država članica uskraćuje odbitak takvog plaćanja, troška ili gubitka, osim ako je to već učinila treća zemlja.

2. U mjeri u kojoj zbog hibridne neusklađenosti među državama članicama nastane odbitak bez uključivanja, država članica platitelja uskraćuje odbitak za takvo plaćanje.

   U mjeri u kojoj zbog hibridne neusklađenosti koja uključuje treću zemlju nastane odbitak bez uključivanja:

   i. u slučaju da plaćanje potječe iz države članice, ta država članica uskraćuje odbitak, ili

   ii. u slučaju da plaćanje potječe iz treće zemlje, predmetna država članica zahtijeva od poreznog obveznika da uključi takvo plaćanje u oporezivu osnovicu, osim ako je treća zemlja već uskratila odbitak ili je zahtijevala uključivanje tog plaćanja.

3. U mjeri u kojoj zbog hibridne neusklađenosti među državama članicama koja uključuje stalnu poslovnu jedinicu nastane neoporezivanje bez uključivanja, država članica u kojoj je porezni obveznik rezident za porezne svrhe zahtijeva od poreznog obveznika da uključi u poreznu osnovicu prihod pripisan toj stalnoj poslovnoj jedinici.

   U mjeri u kojoj zbog hibridne neusklađenosti koja uključuje stalnu poslovnu jedinicu u trećoj zemlji nastane neoporezivanje bez uključivanja, predmetna država članica zahtijeva od poreznog obveznika da uključi u poreznu osnovicu prihod pripisan toj stalnoj poslovnoj jedinici u trećoj zemlji.

4. U mjeri u kojoj je za plaćanje poreznog obveznika u korist povezanog društva u trećoj zemlji izravno ili neizravno izvršen prijeboj s plaćanjima, troškovima ili gubicima koje je zbog hibridne neusklađenosti moguće odbiti u dvije jurisdikcije izvan Unije, država članica poreznog obveznika uskraćuje odbitak

iz porezne osnovice za plaćanja poreznog obveznika u korist povezanog društva, osim ako je jedna od uključenih trećih zemalja već uskratila odbitak za plaćanja, troškove ili gubitke za koje je moguće odobriti odbitak u dvije različite jurisdikcije.

5. U mjeri u kojoj je za odgovarajuće uključivanje plaćanja poreznog obveznika u korist povezanog društva u trećoj zemlji, a koje je moguće odbiti iz porezne osnovice, izravno ili neizravno izvršen prijeboj s plaćanjima koje zbog hibridne neusklađenosti primatelj nije uključio u svoju poreznu osnovicu, država članica poreznog obveznika uskraćuje odbitak iz porezne osnovice za plaćanja poreznog obveznika u korist povezanog društva u trećoj zemlji, osim ako je jedna od uključenih trećih zemalja već uskratila odbitak za neuključeno plaćanje.

6. U mjeri u kojoj je zbog hibridne neusklađenosti odobrena olakšica za porez po odbitku za plaćanje na temelju prenesenog financijskog instrumenta u korist više od jedne uključene strane, država članica poreznog obveznika ograničava korist porezne olakšice razmjerno neto oporezivoj dobiti na temelju tog plaćanja.

7. Za potrebe stavaka od 1. do 6. „platitelj” znači subjekt ili trajna poslovna jedinica iz koje plaćanje potječe, u kojoj su nastali troškovi ili su pretrpljeni gubici.”;

4. u poglavlju II. dodaje se novi članak 9.a:

„Članak 9.a
Neusklađenost porezne rezidentnosti

U mjeri u kojoj se plaćanja, troškovi ili gubici poreznog obveznika koji je za porezne svrhe rezident u državi članici i trećoj zemlji u skladu sa zakonima te države članice i te treće zemlje mogu odbiti iz porezne osnovice u obje jurisdikcije te ako se za ta plaćanja, te troškove ili te gubitke u državi članici poreznog obveznika može izvršiti prijeboj s oporezivim prihodom koji nije uključen u trećoj zemlji, država članica poreznog obveznika uskraćuje odbitak iz porezne osnovice za plaćanja, troškove ili gubitke, osim ako je to već učinila treća zemlja.”.

Članak 2.

1. Države članice donose i objavljuju zakone i druge propise potrebne za usklađivanje s ovom Direktivom najkasnije do 31. prosinca 2018. One Komisiji odmah dostavljaju tekst tih odredaba.

   One primjenjuju te odredbe od 1. siječnja 2019.

   Kada države članice donose te odredbe, one sadržavaju upućivanje na ovu Direktivu ili se na nju upućuje prilikom njihove službene objave. Države članice određuju načine tog upućivanja.

2. Države članice Komisiji dostavljaju tekst glavnih odredaba nacionalnog prava koje donesu u području na koje se odnosi ova Direktiva.

Članak 3.

Ova Direktiva stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

Članak 4.

Ova je Direktiva upućena državama članicama.

Sastavljeno u Strasbourgu

Za Vijeće
Predsjednik