

I

(Legislativní akty)

SMĚRNICE

SMĚRNICE RADY (EU) 2017/952

ze dne 29. května 2017,

kteou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi

RADA EVROPSKÉ UNIE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na článek 115 této smlouvy,

s ohledem na návrh Evropské komise,

po postoupení návrhu legislativního aktu vnitrostátním parlamentům,

s ohledem na stanovisko Evropského parlamentu ⁽¹⁾,

s ohledem na stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru ⁽²⁾,

v souladu se zvláštním legislativním postupem,

vzhledem k těmto důvodům:

- (1) Je nezbytné obnovit důvěru ve spravedlnost daňových systémů a umožnit vládám účinně vykonávat svou daňovou suverenitu. Proto Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) vydala v rámci iniciativy proti erozi základu daně a přesouvání zisku (BEPS) doporučení pro konkrétní opatření.
- (2) Závěrečné zprávy OECD týkající se 15 akčních oblastí proti BEPS byly zveřejněny dne 5. října 2015. Rada tento výsledek uvítala ve svých závěrech ze dne 8. prosince 2015. Rada v závěrech zdůraznila, že je třeba nalézat společná, zároveň však flexibilní řešení, která budou na úrovni Unie v souladu se závěry OECD v oblasti BEPS.
- (3) V reakci na potřebu spravedlivějšího zdanění, a zejména na základě závěrů OECD týkajících se BEPS, předložila Komise dne 28. ledna 2016 balíček předpisů proti vyhýbání se daňovým povinnostem. V rámci tohoto balíčku byla přijata směrnice Rady (EU) 2016/1164 ⁽³⁾ týkající se pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem.
- (4) Směrnice (EU) 2016/1164 zavádí rámec pro řešení hybridních nesouladů.
- (5) Je nezbytné stanovit pravidla, která hybridní nesoulady co nejkompexnějším způsobem neutralizují. Jelikož se směrnice (EU) 2016/1164 zabývá pouze hybridními nesoulady mezi systémy daně z příjmů právnických osob

⁽¹⁾ Stanovisko ze dne 27. dubna 2017 (dosud nezveřejněné v Úředním věstníku).

⁽²⁾ Stanovisko ze dne 14. prosince 2016 (dosud nezveřejněné v Úředním věstníku).

⁽³⁾ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. L 193, 19.7.2016, s. 1).

členských států, vydala Rada ECOFIN dne 12. července 2016 prohlášení, v němž žádá Komisi, aby do října 2016 předložila návrh týkající se hybridních nesouladů zahrnujících třetí země s cílem stanovit pravidla, která budou v souladu s pravidly doporučenými ve Zprávě OECD o neutralizaci důsledků hybridních nesouladů, akční oblast 2 – 2015 závěrečná zpráva (dále jen „zpráva o BEPS v akční oblasti č. 2“) a která budou neméně účinná, a to s cílem dosáhnout dohody do konce roku 2016.

- (6) Podle směrnice (EU) 2016/1164 je mimo jiné zcela zásadní se dále zabývat i jinými hybridními nesoulady, jako jsou hybridní nesoulady spojené se stálými provozovny. S ohledem na to je nezbytné, aby uvedená směrnice řešila také tyto nesoulady.
- (7) Pro stanovení rámce, který je v souladu se zprávou o BEPS v akční oblasti č. 2 a který je neméně účinný, je zásadní, aby směrnice (EU) 2016/1164 rovněž obsahovala pravidla pro hybridní převody, importované nesoulady a řešila úplné spektrum dvojích odpočtů, aby daňoví poplatníci nemohli zneužívat zbývající mezery v předpisech.
- (8) Směrnice (EU) 2016/1164 obsahuje pravidla pro hybridní nesoulady mezi členskými státy a měla by obsahovat i pravidla pro hybridní nesoulady s třetími zeměmi v případech, kdy je alespoň jedna ze stran poplatníkem daně z příjmů právnických osob nebo v případě reverzních hybridů subjektem v některém členském státě, jakož i pravidla pro importované nesoulady. Pravidla pro hybridní nesoulady a nesoulady z daňového rezidentství by se tudíž měla vztahovat na všechny daňové poplatníky podléhající dani z příjmů právnických osob v členském státě, včetně stálých provozoven nebo uspořádání, s nimiž se zachází jako se stálými provozovny, subjektů, které jsou rezidenty ve třetích zemích. Pravidla pro reverzní hybridní nesoulady by se měla použít na všechny subjekty, s nimiž členský stát zachází pro daňové účely jako s transparentními.
- (9) Pravidla pro hybridní nesoulady by měla řešit situace nesouladů vyplývajících z dvojích odpočtů a konfliktů v kvalifikaci finančních nástrojů, plateb a subjektů nebo z rozdělování plateb. Jelikož hybridní nesoulady mohou vést k dvojímu odpočtu či odpočtu bez zahrnutí, je nutné stanovit pravidla, podle kterých dotčený členský stát u daného případu buď odepře odpočet platby, výdajů nebo ztrát, nebo uloží daňovému poplatníkovi povinnost zahrnout platbu do svých zdanitelných příjmů. Tato pravidla se však týkají pouze odpočitatelných plateb a neměla by ovlivnit obecné rysy daňového systému, ať už se jedná o klasický systém, nebo imputační systém.
- (10) K hybridním nesouladům spojeným se stálými provozovny dochází tehdy, kdy rozdíly mezi pravidly, která v jurisdikci stále provozovny a jurisdikci daňového rezidentství platí pro rozdělování příjmů a výdajů mezi různé složky téhož subjektu, vedou k nesouladu v daňových výsledcích, a patří sem i ty případy, kdy nesouladný výsledek vzniká v důsledku toho, že určitá stálá provozovna není podle práva jurisdikce pobočky rozpoznána. Tyto nesouladné výsledky mohou vést k dvojímu odpočtu nebo odpočtu bez zahrnutí, a proto by měly být odstraněny. V případě nerozpoznaných stálých provozoven by měl příjem, který by byl jinak přiřazen stále provozovně, zahrnout členský stát, jehož je daňový poplatník rezidentem.
- (11) Jakékoli korekce, jejichž provedení vyžaduje tato směrnice, by ze zásady neměly mít vliv na rozdělení zdaňovacích práv mezi jurisdikcemi podle smluv o zamezení dvojímu zdanění.
- (12) Pro zajištění proporcionality je nutné řešit pouze případy, kdy využitím hybridních nesouladů vzniká značné riziko vyhýbání se daňovým povinnostem. Je proto vhodné zabývat se hybridními nesoulady, které vznikají mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvěma či více stálými provozovny téhož subjektu, a hybridními nesoulady, které vznikají mezi daňovým poplatníkem a jeho přidruženými podniky nebo mezi přidruženými podniky, a hybridními nesoulady v důsledku strukturovaných uspořádání, jichž je daňový poplatník součástí.
- (13) Nesoulady, které souvisejí zejména s hybridní povahou subjektů, by měly být řešeny pouze tehdy, pokud jeden z přidružených podniků má minimálně účinnou kontrolu nad ostatními přidruženými podniky. Proto by v těchto případech mělo být požadováno, aby účast daňového poplatníka nebo jiného přidruženého podniku v přidruženém podniku či účast přidruženého podniku v daňovém poplatníkovi ve formě hlasovacích práv, vlastnictví kapitálu nebo nároku na vytvořený zisk činila 50 procent nebo více. Pro účely tohoto požadavku na účast by měly být vlastnictví nebo práva osob, které jednájí společně, agregovány.

- (14) Aby byla definice „přidruženého podniku“ pro účely pravidel pro hybridní nesoulady dostatečně široká, měla by zahrnovat také subjekt, který je pro účetní účely součástí téže konsolidované skupiny, podnik, ve kterém má daňový poplatník významný vliv na řízení, a z opačného pohledu i podnik, který má významný vliv na řízení daňového poplatníka.
- (15) Je nezbytné řešit čtyři kategorie hybridních nesouladů: zaprvé, hybridní nesoulady vyplývající z plateb v rámci finančního nástroje; zadruhé, hybridní nesoulady, které jsou důsledkem rozdílů v rozdělování plateb provedených hybridnímu subjektu nebo stále provozovně, a to i v důsledku plateb nerozpoznané stále provozovně; zatřetí, hybridní nesoulady vznikající z plateb hybridního subjektu jeho majiteli nebo pomyslných plateb mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvěma či více stálými provozovnami; a konečně dvojí odpočty vyplývající z plateb ze strany hybridního subjektu nebo stále provozovny.
- (16) Pokud jde o platby v rámci finančního nástroje, může hybridní nesoulad vzniknout tehdy, když lze odpočet bez zahrnutí příčistů rozdílů v kvalifikaci finančního nástroje nebo plateb prováděných v jeho rámci. Splňuje-li podle práva jurisdikce příjemce určitá platba vzhledem ke své kvalifikaci podmínky pro dvojí daňovou úlevu, jako je osvobození od daně, snížení sazby daně, sleva na dani nebo vrácení daně, mělo by se s ní zacházet jako s platbou vedoucí ke vzniku hybridního nesouladu v rozsahu z toho plynoucí nedostatečně zdaněné částky. Jako s platbou vedoucí ke vzniku hybridního nesouladu by se však nemělo zacházet s platbou v rámci finančního nástroje, pokud daňová úleva poskytnutá v jurisdikci příjemce vyplývá výhradně z daňového postavení příjemce nebo ze skutečnosti, že daný nástroj podléhá podmínkám zvláštního režimu.
- (17) Aby se zabránilo nezamýšleným důsledkům při interakci pravidla týkajícího se hybridních finančních nástrojů s požadavky na schopnost bank absorbovat ztráty a aniž jsou dotčena pravidla státní podpory, měly by mít členské státy možnost vyloučit z oblasti působnosti této směrnice vnitroskupinové nástroje vydané výhradně za účelem splnění požadavků na schopnost emitenta absorbovat ztráty, a nikoli s cílem vyhnout se daním.
- (18) Pokud jde o platby hybridnímu subjektu nebo stále provozovně, může hybridní nesoulad vzniknout tehdy, kdy je odpočet bez zahrnutí výsledkem rozdílů v pravidlech upravujících rozdělení dané platby mezi hybridní subjekt a jeho majitele v případě platby hybridnímu subjektu, nebo mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvě či více stálých provozoven v případě pomyslné platby stále provozovně. Definice hybridního nesouladu by se měla použít pouze tehdy, vyplývá-li nesouladný výsledek z rozdílů v pravidlech upravujících rozdělení plateb podle práva dotčených dvou jurisdikcí, přičemž určitá platba by neměla vést ke vzniku hybridního nesouladu, který by vznikl v každém případě v důsledku toho, že podle práva kterékoli jurisdikce příjemce je příjemce od daně osvobozen.
- (19) Definice hybridního nesouladu by se rovněž měla vztahovat na odpočty bez zahrnutí, které jsou výsledkem plateb nerozpoznané stále provozovně. Nerozpoznanou stálou provozovnou je jakékoli uspořádání, se kterým je podle práva jurisdikce ústředí zacházeno jako se stálou provozovnou, ale podle práva druhé jurisdikce s ním jako se stálou provozovnou zacházeno není. Pravidlo pro hybridní nesoulad by se však nemělo uplatnit, pokud by nesoulad vznikl v každém případě v důsledku toho, že podle práva kterékoli jurisdikce příjemce je příjemce od daně osvobozen.
- (20) Pokud jde o platby hybridního subjektu jeho majiteli nebo pomyslné platby mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvěma či více stálými provozovnami, může hybridní nesoulad vzniknout tehdy, kdy je odpočet bez zahrnutí výsledkem toho, že daná platba či pomyslná platba není v jurisdikci příjemce rozpoznána. V tomto případě, kdy nesouladný výsledek vyplývá z nepřidělení platby či pomyslné platby, je jurisdikcí, v níž se podle práva jurisdikce plátce zachází s platbou či pomyslnou platbou jako s obdrženou, jurisdikce příjemce. Stejně jako u dalších nesouladů z hybridních subjektů a poboček, které vedou k odpočtům bez zahrnutí, by hybridní

nesoulad neměl vzniknout, pokud podle práva jurisdikce příjemce je příjemce od daně osvobozen. V souvislosti s touto kategorií hybridních nesouladů by však nesouladný výsledek vznikl pouze v rozsahu, v jakém jurisdikce plátce umožňuje, aby byl odpočet související s danou platbou či pomyslnou platbou započten proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem. Umožňuje-li jurisdikce plátce, aby byl odpočet převeden do následujícího zdaňovacího období, lze požadavek na provedení korekce podle této směrnice odložit až do okamžiku, kdy je odpočet proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem, v jurisdikci plátce fakticky započten.

- (21) Definice hybridního nesouladu by se rovněž měla vztahovat na dvojí odpočty bez ohledu na to, zda vznikají v důsledku plateb, výdajů, s nimiž se podle domácího práva nezachází jako s platbami, nebo v důsledku ztrát z odpisů hmotného či nehmotného majetku. Stejně jako u pomyslných plateb a plateb ze strany hybridního subjektu, které příjemce nerozpozná, by však hybridní nesoulad měl vzniknout pouze v rozsahu, v jakém jurisdikce plátce umožňuje, aby byl tento odpočet započten proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem. To znamená, že umožňuje-li jurisdikce plátce, aby byl odpočet převeden do následujícího zdaňovacího období, lze požadavek na provedení korekce podle této směrnice odložit až do okamžiku, kdy je odpočet proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem, v jurisdikci plátce skutečně započten.
- (22) Do působnosti hybridního nesouladu by neměly spadat rozdíly v daňových výsledcích, které lze přičíst pouze rozdíly v hodnotě přisuzované určité platbě, mimo jiné i na základě uplatnění převodních cen. Jelikož jurisdikce uplatňují rovněž různá zdaňovací období a mají různá pravidla uznávání toho, kdy vznikly položky příjmů nebo výdajů, neměly by tyto časové rozdíly být obecně považovány za vedoucí k nesouladům v daňových výsledcích. Avšak s odpočitatelnou platbou v rámci finančního nástroje, u které nelze rozumně očekávat, že bude v přiměřené době zahrnuta do příjmů, by mělo být zacházeno jako s platbou vedoucí ke vzniku hybridního nesouladu, lze-li tento odpočet bez zahrnutí přičíst rozdíly v kvalifikaci finančního nástroje nebo plateb prováděných v jeho rámci. Je třeba uvést, že pokud není platba provedená v rámci finančního nástroje zahrnuta do příjmů v přiměřené době, nesouladný výsledek vzniknout může. Jako s platbou zahrnutou do příjmů v přiměřené době by s uvedenou platbou mělo být zacházeno tehdy, pokud ji příjemce zahrnul během 12 měsíců od skončení zdaňovacího období plátce nebo děje-li se tak v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Členské státy by mohly požadovat zahrnutí platby v určité stanovené lhůtě, aby se tak zabránilo vzniku nesouladného výsledku a zajistila se daňová kontrola.
- (23) Hybridní převody mohou vést k odlišnému daňovému zacházení v případě, kdy by se v důsledku uspořádání za účelem převodu finančního nástroje zacházelo s podkladovým výnosem z tohoto nástroje tak, jako by byl získán více než jednou stranou daného uspořádání. V těchto případech by z platby v rámci hybridního převodu vyplynul pro plátce odpočet, zatímco příjemce by s ní zacházel jako s výnosem z podkladového nástroje. Toto odlišné daňové zacházení může vést k odpočtu bez zahrnutí nebo ke vzniku nadměrné slevy na dani ve vztahu k dani vybrané srážkou u zdroje z podkladového nástroje. Takovéto nesoulady by proto měly být odstraněny. V případě odpočtu bez zahrnutí by se měla použít stejná pravidla jako pro neutralizaci nesouladů z plateb v rámci hybridního finančního nástroje. V případě hybridních převodů, které jsou strukturovány za účelem vytvoření nadměrných slev na dani, by dotčený členský stát měl plátcům zabránit v tom, aby tuto nadměrnou slevu využil k získání daňové výhody, a to i uplatněním obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu podle článku 6 směrnice (EU) 2016/1164.
- (24) Je nezbytné stanovit pravidlo umožňující členským státům řešit nesrovnalosti, které vyvstanou při provádění této směrnice, jež by vyústily v hybridní nesoulad navzdory tomu, že členské státy jednají v souladu s touto směrnicí. Pokud taková situace nastane a primární pravidlo stanovené v této směrnicí se neuplatní, mělo by se uplatnit pravidlo sekundární. Uplatnění primárního i sekundárního pravidla by se však mělo týkat pouze hybridních nesouladů ve smyslu této směrnice a nemělo by ovlivnit obecné rysy daňového systému v konkrétním členském státě.
- (25) Importované nesoulady přesouvají účinek hybridního nesouladu mezi stranami ve třetích zemích do jurisdikce členského státu prostřednictvím nehybridního nástroje, čímž narušují účinnost pravidel, která hybridní nesoulady neutralizují. Odpočitatelná platba v členském státě může sloužit k financování výdajů spojených s hybridním nesouladem. Aby se těmto importovaným nesouladům zabránilo, je zapotřebí zavést pravidla, která neumožní odpočet platby, pokud je odpovídající příjem z této platby přímo nebo nepřímo započten proti odpočtu, který vzniká v rámci hybridního nesouladu vedoucího k dvojímu odpočtu nebo odpočtu bez zahrnutí mezi třetími zeměmi.

- (26) Nesoulad vyplývající z dvojího rezidentství může vést k dvojímu odpočtu, pokud se platba provedená daňovým poplatníkem s dvojím rezidentstvím odečítá podle práva obou jurisdikcí, v nichž je daňový poplatník rezidentem. Jelikož nesoulady vyplývající z dvojího rezidentství mohou vést k dvojímu odpočtu, měly by spadat do oblasti působnosti této směrnice. Duplicitní odpočet, k němuž dochází u společnosti s dvojím rezidentstvím, by měl členský stát odepřít v rozsahu, v jakém je tato platba započtena proti částce, se kterou se podle práva druhé jurisdikce nezachází jako s příjmem.
- (27) Cílem této směrnice je zvýšit odolnost vnitřního trhu jako celku proti hybridním nesouladům. Tohoto cíle nemohou členské státy jednající samostatně uspokojivě dosáhnout, jelikož vnitrostátní systémy daní z příjmů právnických osob jsou různorodé a nezávislá opatření členských států by pouze opakovala stávající roztržité vnitřního trhu v oblasti přímých daní. Neefektivita a deformace vznikající v interakci odlišných vnitrostátních opatření by tak nadále přetrvávaly. To by mělo za následek nedostatek koordinace. Uvedeného cíle může být vzhledem k přeshraniční povaze hybridních nesouladů a potřebě přijmout řešení, která budou fungovat pro vnitřní trh jako celek, lépe dosaženo na úrovni Unie. Unie proto může přijmout opatření v souladu se zásadou subsidiarity stanovenou v článku 5 Smlouvy o Evropské unii. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v uvedeném článku nepřekračuje tato směrnice rámec toho, co je nezbytné pro dosažení uvedeného cíle. Stanovením požadované úrovně ochrany vnitřního trhu tato směrnice usiluje pouze o dosažení základního stupně koordinace v rámci Unie, který je nezbytný k naplnění jejího cíle.
- (28) Při provádění této směrnice by členské státy měly používat příslušná vysvětlení a příklady obsažené ve zprávě o BEPS v akční oblasti č. 2 jako zdroj objasnění nebo výkladu, a to v rozsahu, v jakém jsou v souladu s ustanoveními této směrnice a s právem Unie.
- (29) Pravidla týkající se hybridních nesouladů obsažená v čl. 9 odst. 1 a 2 se uplatní pouze v rozsahu, v jakém situace týkající se daňového poplatníka vede k nesouladnému výsledku. Nesouladný výsledek by neměl vzniknout v případě, kdy určité uspořádání podléhá korekci podle čl. 9 odst. 5 nebo článku 9a, a tudíž by uspořádání podléhající korekci podle uvedených částí této směrnice neměla v rámci pravidel pro hybridní nesoulady podléhat žádným dalším korekcím.
- (30) Vedou-li k neutralizaci nesouladu v daňových výsledcích ustanovení jiné směrnice, jako je například směrnice Rady 2011/96/EU⁽¹⁾, neměl by již pro uplatnění pravidel pro hybridní nesoulady stanovených touto směrnicí zbývat žádný prostor.
- (31) Komise by měla pět let po vstupu této směrnice v platnost zhodnotit její provádění a podat o něm Radě zprávu. Členské státy by měly Komisi poskytnout veškeré informace, které jsou pro toto hodnocení nezbytné.
- (32) Směrnice (EU) 2016/1164 by proto měla být odpovídajícím způsobem změněna,

PŘIJALA TUTO SMĚRNICI:

Článek 1

Směrnice (EU) 2016/1164 se mění takto:

- 1) Článek 1 se nahrazuje tímto:

„Článek 1

Oblast působnosti

1. Tato směrnice se vztahuje na všechny daňové poplatníky podléhající v jednom nebo více členských státech dani z příjmů právnických osob, včetně stálých provozoven subjektů, které jsou pro daňové účely rezidenty třetí země, pokud se nacházejí v jednom nebo více členských státech.

2. Článek 9a se rovněž použije na všechny subjekty, s nimiž členský stát zachází pro daňové účely jako s transparentními.“

⁽¹⁾ Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 345, 29.12.2011, s. 8).

2) Článek 2 se mění takto:

a) v bodě 4 se poslední pododstavec nahrazuje tímto:

„Pro účely článků 9 a 9a:

- a) vzniká-li nesouladný výsledek podle bodu 9 prvního pododstavce písm. b), c), d), e) nebo g) tohoto článku nebo je-li nezbytná korekce podle čl. 9 odst. 3 nebo článku 9a, je definice přidruženého podniku upravena tak, že se požadavek 25 procent nahrazuje požadavkem 50 procent;
- b) se s osobou, která z hlediska hlasovacích práv nebo kapitálu v určitém subjektu jedná společně s jinou osobou, zachází, jako kdyby držela v daném subjektu účast v rozsahu veškerých hlasovacích práv nebo kapitálu, jež drží uvedená jiná osoba;
- c) se přidruženým podnikem rovněž rozumí subjekt, který je součástí téže konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví jako daňový poplatník, podnik, ve kterém má daňový poplatník významný vliv na řízení, nebo podnik, který má významný vliv na řízení daňového poplatníka.“;

b) bod 9 se nahrazuje tímto:

„9) „hybridním nesouladem“ situace týkající se daňového poplatníka, nebo ve vztahu k čl. 9 odst. 3 subjektu, kdy:

a) platba v rámci finančního nástroje vede k odpočtu bez zahrnutí, přičemž:

- i) tato platba není v přiměřené době zahrnuta a
- ii) tento nesouladný výsledek lze přičíst rozdílu v kvalifikaci nástroje nebo platby prováděné v jeho rámci.

Pro účely prvního pododstavce se s platbou v rámci finančního nástroje zachází jako se zahrnutou do příjmů v přiměřené době, pokud:

- i) je platba jurisdikcí příjemce zahrnuta ve zdaňovacím období, které začíná do 12 měsíců od konce zdaňovacího období plátce, nebo
 - ii) lze přiměřeně očekávat, že platba bude jurisdikcí příjemce zahrnuta v některém budoucím zdaňovacím období, a platební podmínky jsou takové, jaké by bylo možné očekávat mezi nezávislými podniky;
- b) platba hybridnímu subjektu vede k odpočtu bez zahrnutí a tento nesouladný výsledek plyne z rozdílu v tom, jak jsou platby hybridnímu subjektu rozdělovány podle práva jurisdikce, v níž je hybridní subjekt usazen či registrován, a jurisdikce kterékoli osoby s účastí v daném hybridním subjektu;
- c) platba subjektu s jednou či více stálými provozovny vede k odpočtu bez zahrnutí a tento nesouladný výsledek plyne z rozdílu v rozdělování plateb mezi ústředí a stálou provozovnu nebo mezi dvě či více stálých provozoven téhož subjektu podle práva jurisdikcí, v nichž tento subjekt působí;
- d) platba vede k odpočtu bez zahrnutí v důsledku platby nerozpoznané stálé provozovně;
- e) platba ze strany hybridního subjektu vede k odpočtu bez zahrnutí a tento nesoulad je výsledkem skutečnosti, že právo jurisdikce příjemce tuto platbu nerozpoznává;
- f) pomyslná platba mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvěma či více stálými provozovny vede k odpočtu bez zahrnutí a tento nesoulad je výsledkem skutečnosti, že právo jurisdikce příjemce tuto platbu nerozpoznává, nebo
- g) dojde k dvojímu odpočtu.

Pro účely tohoto bodu 9:

- a) platba představující podkladový výnos z převáděného finančního nástroje nevede ke vzniku hybridního nesouladu podle prvního pododstavce písm. a), jestliže ji provádí obchodník na finančním trhu v rámci hybridního převodu na trhu, vyžaduje-li jurisdikce plátce od obchodníka na finančním trhu, aby veškeré částky obdržené v souvislosti s převáděným finančním nástrojem zahrnul do příjmů;
- b) hybridní nesoulad vzniká podle prvního pododstavce písm. e), f) nebo g) pouze v rozsahu, v jakém jurisdikce plátce umožňuje, aby byl tento odpočet započten proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem;
- c) s nesouladným výsledkem se nezachází jako s hybridním nesouladem, pokud nevzniká mezi přidruženými podniky, mezi daňovým poplatníkem a přidruženým podnikem, mezi ústředím a stálou provozovnou, mezi dvěma či více stálými provozovnami téhož subjektu nebo v rámci strukturovaného uspořádání.

Pro účely tohoto bodu 9 a článků 9, 9a a 9b se rozumí:

- a) „nesouladným výsledkem“ dvojí odpočet nebo odpočet bez zahrnutí;
- b) „dvojitým odpočtem“ odpočet téže platby, výdajů nebo ztrát jak v jurisdikci, v níž má daná platba svůj zdroj, v níž dané výdaje vznikají nebo v níž dochází k daným ztrátám (jurisdikce plátce), tak i v jiné jurisdikci (jurisdikce investora). V případě platby ze strany hybridního subjektu nebo stálé provozovny je jurisdikcí plátce jurisdikce, v níž jsou hybridní subjekt nebo stálá provozovna usazeny nebo v níž se nacházejí;
- c) „odpočtem bez zahrnutí“ odpočet platby nebo pomyslné platby mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvěma či více stálými provozovnami v kterékoli jurisdikci, kde se s danou platbou či pomyslnou platbou zachází jako s provedenou (jurisdikce plátce), aniž je tato platba či pomyslná platba pro daňové účely odpovídajícím způsobem zahrnuta v jurisdikci příjemce. Jurisdikcí příjemce je kterékoli jurisdikce, v níž je daná platba či pomyslná platba obdržena nebo v níž se s danou platbou či pomyslnou platbou zachází jako s obdrženou podle práva kterékoli jiné jurisdikce;
- d) „odpočtem“ částka, s níž se podle práva jurisdikce plátce nebo investora zachází jako s odpočitatelnou od zdanitelných příjmů. Pojem „odpočitatelný“ je chápán obdobně;
- e) „zahrnutím“ částka, která je podle práva jurisdikce příjemce zohledněna ve zdanitelných příjmech. S platbou v rámci finančního nástroje se nezachází jako se zahrnutou v rozsahu, v jakém splňuje požadavky pro jakoukoli daňovou úlevu pouze na základě způsobu, jak je tato platba podle práva jurisdikce příjemce kvalifikována. Pojem „zahrnutý“ je chápán obdobně;
- f) „daňovou úlevou“ osvobození od daně, snížení sazby daně, jakákoli sleva na dani nebo vrácení daně (jiné než sleva v případě daní vybíraných srážkou u zdroje);
- g) „dvakrát zahrnutým příjmem“ jakákoli příjmová položka, která je zahrnuta podle práva obou jurisdikcí, mezi nimiž nesouladný výsledek vznikl;
- h) „osobou“ fyzická osoba nebo subjekt;
- i) „hybridním subjektem“ jakýkoli subjekt či uspořádání, jež jsou podle práva jedné jurisdikce považovány za daňový subjekt a s jejichž příjmy či výdaji se podle práva jiné jurisdikce zachází jako s příjmy či výdaji jedné nebo více jiných osob;
- j) „finančním nástrojem“ jakýkoli nástroj v rozsahu, v jakém vede k výnosu z financování či kapitálu, jenž je podle práva jurisdikce příjemce či plátce zdaňován na základě pravidel pro zdanění dluhu, kapitálu nebo derivátů, a zahrnuje hybridní převod;
- k) „obchodníkem na finančním trhu“ osoba nebo subjekt, jejichž předmětem činnosti je pravidelný nákup a prodej finančních nástrojů na vlastní účet za účelem dosažení zisku;

- l) „hybridním převodem“ jakékoli uspořádání za účelem převodu finančního nástroje, s jehož podkladovým výnosem se pro daňové účely zachází jako s výnosem získaným současně více než jednou ze stran tohoto uspořádání;
- m) „hybridním převodem na trhu“ jakýkoli hybridní převod, který provádí obchodník na finančním trhu v rámci běžné činnosti, a nikoli v rámci strukturovaného uspořádání;
- n) „nerozpoznanou stálou provozovnou“ jakékoli uspořádání, se kterým je podle práva jurisdikce ústředí zacházeno jako se stálou provozovnou, zatímco podle práva druhé jurisdikce s ním jako se stálou provozovnou zacházeno není.“;

c) doplňují se nové body, které znějí:

- „10) „konsolidovanou skupinou pro účely účetního výkaznictví“ skupina zahrnující všechny subjekty, které jsou plně zahrnuty do konsolidované účetní závěrky vypracované v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví nebo vnitrostátním systémem účetního výkaznictví členského státu;
- 11) „strukturovaným uspořádáním“ uspořádání spojené s hybridním nesouladem, kde je nesouladný výsledek zohledněn v ceně v rámci podmínek tohoto uspořádání, nebo uspořádání, jehož účelem je vyvolat příslušný výsledek z hybridního nesouladu, pokud nelze rozumně očekávat, že daňový poplatník nebo přidružený podnik o hybridním nesouladu nevěděl a nepodílel se na hodnotě daňové výhody z hybridního nesouladu vyplývající.“

3) Článek 4 se mění takto:

a) v odst. 5 písm. a) se bod ii) nahrazuje tímto:

- „ii) veškerá aktiva a závazky se oceňují za použití stejné metody jako v konsolidované účetní závěrce vypracované v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví nebo vnitrostátním systémem účetního výkaznictví členského státu;“;

b) odstavce 8 se nahrazuje tímto:

- „8. Pro účely odstavců 1 až 7 může být daňovému poplatníkovi uděleno právo použít konsolidovanou účetní závěrku sestavenou podle jiných účetních standardů než mezinárodních standardů účetního výkaznictví nebo vnitrostátního systému účetního výkaznictví členského státu.“

4) Článek 9 se nahrazuje tímto:

„Článek 9

Hybridní nesoulady

1. V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad vede ke dvojímu odpočtu:

- a) se odpočet odepře v členském státě, jenž je jurisdikcí investora, a
- b) není-li odpočet odepřen v jurisdikci investora, odepře se v členském státě, jenž je jurisdikcí plátce.

Jakýkoli takový odpočet však musí být způsobilý k započtení proti dvakrát zahrnutému příjmu, jenž vznikne ve stávajícím či následujícím zdaňovacím období.

2. V rozsahu, v jakém hybridní nesoulad vede k odpočtu bez zahrnutí:

- a) odpočet se odepře v členském státě, jenž je jurisdikcí plátce, a
- b) není-li odepřen odpočet v jurisdikci plátce, zahrne se výše platby, která by jinak vedla k nesouladnému výsledku, do příjmů v členském státě, jenž je jurisdikcí příjemce.

3. Členský stát odepře odpočet jakékoli platby ze strany daňového poplatníka v rozsahu, v jakém tato platba přímo či nepřímo financuje odpočitatelný výdaj, jenž vede ke vzniku hybridního nesouladu prostřednictvím transakce či série transakcí mezi přidruženými podniky nebo v rámci strukturovaného uspořádání, a to s výjimkou rozsahu, v jakém jedna z jurisdikcí, kterých se daná transakce či série transakcí týká, provedla ve vztahu k tomuto hybridnímu nesouladu rovnocennou korekci.

4. Členský stát může vyjmout z působnosti:

a) odst. 2 písm. b) tohoto článku hybridní nesoulady ve smyslu čl. 2 bodu 9 prvního pododstavce písm. b), c), d) nebo f);

b) odst. 2 písm. a) a b) tohoto článku hybridní nesoulady, jež jsou výsledkem platby úroku v rámci finančního nástroje přidruženému podniku, pokud:

i) finanční nástroj vykazuje rysy konverze, rekapitalizace z vnitřních zdrojů či odpisu;

ii) finanční nástroj byl vydán výhradně za účelem splnění požadavků na schopnost absorbovat ztráty vztahujících se na bankovní odvětví a v rámci požadavků na schopnost daňového poplatníka absorbovat ztráty je jako takový uznán;

iii) finanční nástroj byl vydán

— v souvislosti s finančními nástroji s rysy konverze, rekapitalizace z vnitřních zdrojů či odpisu na úrovni některého mateřského podniku,

— na úrovni nezbytné ke splnění příslušných požadavků na schopnost absorbovat ztráty,

— nikoli v rámci strukturovaného uspořádání; a

iv) celkový čistý odpočet za konsolidovanou skupinu v rámci dotčeného uspořádání nepřevyšuje částku, která by vyplynula v situaci, kdy by daňový poplatník tento finanční nástroj vydal přímo na trh.

Písmeno b) se použije do 31. prosince 2022.

5. V rozsahu, v jakém se hybridní nesoulad týká příjmu nerozpoznané stálé provozovny, který není předmětem daně v členském státě, jehož je daňový poplatník rezidentem pro daňové účely, vyžaduje tento členský stát od daňového poplatníka zahrnutí příjmu, který by byl jinak nerozpoznané stálé provozovně přiřazen. První věta se použije, pokud se na daný členský stát nevztahuje povinnost osvobodit tento příjem od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi daným členským státem a třetí zemí.

6. V rozsahu, v jakém je účelem hybridního převodu dosáhnout úlevy v případě srážkové daně z platby vyplývající z převedeného finančního nástroje ve prospěch více než jedné ze zúčastněných stran, omezí členský stát daňového poplatníka prospěch z této úlevy poměrně k čistému zdanitelnému příjmu souvisejícímu s danou platbou.“

5) Vkládají se nové články, které znějí:

„Článek 9a

Reverzní hybridní nesoulady

1. Jestliže se jeden či více přidružených nerezidentských subjektů, které v hybridním subjektu registrovaném nebo usazeném v členském státě drží dohromady přímou či nepřímou účast v rozsahu 50 procent nebo více hlasovacích práv, kapitálu nebo práv na podíl na zisku, nachází v jurisdikci či jurisdikcích, v nichž je daný hybridní subjekt považován za osobu povinnou k dani, považuje se tento hybridní subjekt za rezidenta daného členského státu a jeho příjem se zdaňuje v rozsahu, v jakém není jinak zdaňován podle práva daného členského státu nebo kterékoli jiné jurisdikce.

2. Odstavec 1 se nepoužije na subjekt kolektivního investování. Pro účely tohoto článku se subjektem kolektivního investování rozumí investiční fond nebo nástroj, který má velké množství investorů, drží diverzifikované portfolio cenných papírů a v zemi usazení podléhá regulaci na ochranu investorů.

Článek 9b

Nesoulady z daňového rezidenství

V rozsahu, v jakém je odpočet platby, výdajů nebo ztrát daňového poplatníka, který je pro daňové účely rezidentem ve dvou či více jurisdikcích, odpočitatelný od základu daně v obou jurisdikcích, odepře členský stát daňového poplatníka odpočet v rozsahu, v jakém druhá jurisdikce umožňuje tento duplicitní odpočet započíst proti příjmu, jenž není dvakrát zahrnutým příjmem. Jsou-li obě jurisdikce členskými státy, odepře odpočet členský stát, v němž podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi oběma dotčenými členskými státy není daňový poplatník považován za rezidenta.“

6) V čl. 10 odst. 1 se doplňuje nový pododstavec, který zní:

„Odchylně od prvního pododstavce Komise zhodnotí do 1. ledna 2022 provádění článků 9 a 9b, a zejména důsledky výjimky stanovené v čl. 9 odst. 4 písm. b), a podá o tom Radě zprávu.“

7) V článku 11 se vkládá nový odstavec, který zní:

„5a. Odchylně od odstavce 1 členské státy do 31. prosince 2019 přijmou a zveřejní právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s článkem 9. Neprodleně sdělí Komisi jejich znění.

Tyto předpisy použijí ode dne 1. ledna 2020.

Tyto předpisy přijaté členskými státy musí obsahovat odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. Způsob odkazu si stanoví členské státy.“

Článek 2

1. Členské státy přijmou a zveřejní právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 31. prosince 2019. Neprodleně sdělí Komisi jejich znění.

Tyto předpisy použijí ode dne 1. ledna 2020.

Tyto předpisy přijaté členskými státy musí obsahovat odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. Způsob odkazu si stanoví členské státy.

2. Členské státy sdělí Komisi znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice.

3. Odchylně od odstavce 1 členské státy do 31. prosince 2021 přijmou a zveřejní právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s článkem 9a směrnice (EU) 2016/1164. Neprodleně sdělí Komisi jejich znění.

Tyto předpisy použijí ode dne 1. ledna 2022.

Tyto předpisy přijaté členskými státy musí obsahovat odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. Způsob odkazu si stanoví členské státy.

Článek 3

Tato směrnice vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Článek 4

Tato směrnice je určena členskými státy.

V Bruselu dne 29. května 2017.

Za Radu
předseda
C. CARDONA
