

I.

(Zakonodavni akti)

DIREKTIVE

DIREKTIVA VIJEĆA (EU) 2017/952**od 29. svibnja 2017.****o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridnih 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 nacrtu zakonodavnog akta nacionalnim parlamentima,

uzimajući u obzir mišljenje Europskog parlamenta ⁽¹⁾,uzimajući u obzir mišljenje Europskoga gospodarskog i socijalnog odbora ⁽²⁾,

u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom,

budući da:

- (1) Nužno je obnoviti povjerenje u pravednost poreznih sustava i vladama omogućiti učinkovito 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 te rezultate u svojim zaključcima od 8. prosinca 2015. U zaključcima Vijeća istaknuta je potreba za pronalaženjem zajedničkih, ali i fleksibilnih, rješenja na razini Unije u skladu sa zaključcima OECD-a o BEPS-u.
- (3) Kao odgovor na potrebu za pravednijim oporezivanjem, a posebno kako bi se poduzele daljnje mjere na temelju zaključaka OECD-a o BEPS-u, Komisija je 28. siječnja 2016. predstavila paket mjera za borbu protiv izbjegavanja poreza. U okviru tog paketa mjera donesena je Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 ⁽³⁾ u vezi s pravilima protiv izbjegavanja poreza.
- (4) Direktivom (EU) 2016/1164 predviđen je okvir za suzbijanje hibridnih neusklađenosti.
- (5) Potrebno je uspostaviti pravila kojima se na što sveobuhvatniji način neutraliziraju hibridne neusklađenosti. Imajući u vidu da su Direktivom (EU) 2016/1164 obuhvaćene samo hibridne neusklađenosti koje nastaju u interakciji sustavâ oporezivanja dobiti u državama članicama, Vijeće Ecofin 12. srpnja 2016. izdalo je izjavu

⁽¹⁾ Mišljenje od 27. travnja 2017. (još nije objavljeno u Službenom listu).

⁽²⁾ Mišljenje od 14. prosinca 2016. (još nije objavljeno u Službenom listu).

⁽³⁾ 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.).

kojom od Komisije traži da do listopada 2016. uputi prijedlog o hibridnim neusklađenostima koje uključuju treće zemlje radi utvrđivanja pravila koja su usklađena s pravilima preporučenima u Završnom izvješću OECD-a za 2015. o neutraliziranju učinaka aranžmana hibridne neusklađenosti u vezi s mjerom 2. („izvješće OECD-a o BEPS-u u vezi s mjerom 2.”) te koja nisu manje djelotvorna od tih pravila, a s ciljem postizanja dogovora do kraja 2016.

- (6) U Direktivi (EU) 2016/1164 priznaje se da je, među ostalim, ključno nastaviti raditi na drugim hibridnim neusklađenostima, poput onih koje se odnose na stalne poslovne jedinice. S obzirom na to, izuzetno je važno da su u toj direktivi uređene i hibridne neusklađenosti kod stalnih poslovnih jedinica.
- (7) Kako bi se osigurao okvir koji je usklađen s izvješćem OECD-a o BEPS-u u vezi s mjerom 2. te koji nije manje djelotvoran od njega, izuzetno je važno da se u Direktivu (EU) 2016/1164 uključe i pravila o hibridnim prijenosima i uvezenim neusklađenostima te da se njome obuhvati cijeli niz ishoda u kojima dolazi do dvostrukih odbitaka, kako bi se porezne obveznike spriječilo da iskorištavaju preostale pravne praznine.
- (8) Direktiva (EU) 2016/1164 sadržava pravila o hibridnim neusklađenostima među državama članicama te bi stoga trebala uključivati i pravila o hibridnim neusklađenostima s trećim zemljama ako je najmanje jedna od uključenih strana obveznik poreza na dobit ili, u slučaju obrnutih hibrida, subjekt u državi članici, kao i pravila o uvezenim neusklađenostima. Slijedom toga bi se pravila o hibridnim neusklađenostima i neusklađenostima porezne rezidentnosti trebala primjenjivati na sve porezne obveznike koji podliježu porezu na dobit u državi članici, uključujući stalne poslovne jedinice, ili aranžmane koji se smatraju stalnim poslovnim jedinicama, subjekata koji su rezidenti trećih zemalja. Pravila o obrnutim hibridnim neusklađenostima trebala bi se primjenjivati na sve subjekte koje pojedina država članica smatra transparentnima u porezne svrhe.
- (9) Pravilima o hibridnim neusklađenostima trebalo bi urediti situacije neusklađenosti koje su rezultat dvostrukih odbitaka, razlika u definicijama financijskih instrumenata, plaćanja i subjekata ili rezultat raspodjela plaćanja. Budući da bi hibridne neusklađenosti mogle dovesti do dvostrukog odbitka ili odbitka bez uključivanja, potrebno je utvrditi pravila na temelju kojih dotična država članica uskraćuje odbitak za plaćanje, troškove ili gubitke odnosno zahtijeva od poreznog obveznika da plaćanje uključi u svoj oporeziv prihod, prema potrebi. No ta pravila primjenjuju se samo na plaćanja koja se mogu odbiti te se njima ne bi trebalo utjecati na opće značajke poreznog sustava, neovisno o tome radi li se o klasičnom sustavu ili o sustavu imputacije.
- (10) Hibridne neusklađenosti kod stalnih poslovnih jedinica nastaju ako različita pravila za raspodjelu prihoda i rashoda među različitim dijelovima istog subjekta u jurisdikciji stalne poslovne jedinice i jurisdikciji rezidentnosti dovode do neusklađenosti u poreznim ishodima te obuhvaćaju slučajeve u kojima neusklađenost nastaje zbog činjenice da stalna poslovna jedinica nije uzeta u obzir u skladu sa zakonima jurisdikcije podružnice. Te neusklađenosti mogu dovesti do dvostrukog odbitka ili odbitka bez uključivanja te bi ih stoga trebalo ukloniti. U slučaju stalnih poslovnih jedinica koje nisu uzete u obzir, država članica u kojoj je porezni obveznik rezident trebala bi uključiti prihod koji bi se inače pripisao stalnoj poslovnoj jedinici.
- (11) Sve prilagodbe koje je u okviru ove Direktive potrebno provesti u načelu ne bi trebale utjecati na raspodjelu prava oporezivanja među jurisdikcijama utvrđenu ugovorom o dvostrukom oporezivanju.
- (12) Kako bi se osigurala proporcionalnost, potrebno je urediti samo one slučajeve u kojima postoji znatan rizik od izbjegavanja oporezivanja uporabom hibridnih neusklađenosti. Stoga je primjereno obuhvatiti hibridne neusklađenosti koje nastaju između sjedišta i stalne poslovne jedinice ili između dviju ili više stalnih poslovnih jedinica istog subjekta, hibridne neusklađenosti koje nastaju između poreznog obveznika i njegovih povezanih društava ili među povezanim društvima te one koje proizlaze iz strukturiranog aranžmana koji uključuje poreznog obveznika.
- (13) Neusklađenosti koje osobito proizlaze iz hibridne naravi subjekata trebalo bi urediti samo kada jedno od povezanih društava ima najmanje stvarnu kontrolu nad ostalim povezanim društvima. Slijedom toga bi u tim slučajevima trebalo zahtijevati da udio koji povezano društvo posjeduje u poreznom obvezniku ili u drugom povezanom društvu odnosno udio koji porezni obveznik ili drugo povezano društvo posjeduje u povezanom društvu, u glasačkim pravima, vlasništvu kapitala ili pravu na sudjelovanje u dobiti, mora biti 50 posto ili veći. Za potrebe primjene tog zahtjeva trebalo bi objediniti vlasništvo ili prava osoba koje djeluju zajednički.

- (14) Kako bi se predvidjela dostatno sveobuhvatna definicija „povezanog društva” za potrebe pravila o hibridnim neusklađenostima, tom definicijom trebalo bi obuhvatiti i subjekt koji je dio iste konsolidirane grupe za potrebe računovodstva, društvo u kojem porezni obveznik ima znatan utjecaj na upravljanje te, obratno, društvo koje ima znatan utjecaj na upravljanje poreznog obveznika.
- (15) Potrebno je urediti četiri kategorije hibridnih neusklađenosti: prvo, hibridne neusklađenosti koje su rezultat plaćanja u okviru financijskog instrumenta; drugo, hibridne neusklađenosti koje su posljedica razlika u raspodjeli plaćanjâ hibridnom subjektu ili stalnoj poslovnoj jedinici, među ostalim kao rezultat plaćanjâ stalnoj poslovnoj jedinici koja nije uzeta u obzir; treće, hibridne neusklađenosti koje su rezultat plaćanjâ hibridnog subjekta njegovu vlasniku ili pretpostavljena plaćanja između sjedišta i stalne poslovne jedinice ili između dviju ili više stalnih poslovnih jedinica; naposljetku, dvostruki odbitci koji su rezultat plaćanjâ hibridnog subjekta ili stalne poslovne jedinice.
- (16) U pogledu plaćanjâ u okviru financijskog instrumenta, hibridna neusklađenost mogla bi nastati kada se odbitak bez uključivanja može pripisati razlikama u definiciji instrumenta ili plaćanjâ u okviru njega. Ako vrsta plaćanja ispunjava uvjet za dvostruku poreznu olakšicu u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja plaćanja, kao što su oslobođenje od poreza, smanjenje porezne stope ili svaki odbitak ili povrat poreza, trebalo bi smatrati da plaćanje dovodi do hibridne neusklađenosti u visini nastalog premalo oporezovanog iznosa. No ne bi trebalo smatrati da plaćanje u okviru financijskog instrumenta dovodi do hibridne neusklađenosti kada se odobrena porezna olakšica u jurisdikciji primatelja plaćanja isključivo temelji na poreznom statusu primatelja plaćanja ili na činjenici da instrument podliježe uvjetima posebnog režima.
- (17) Kako bi se izbjegli neželjeni ishodi zbog interakcije pravila o hibridnim financijskim instrumentima i zahtjeva bankama u pogledu sposobnosti pokrivanja gubitaka te ne dovodeći u pitanje pravila o državnim potporama, države članice trebale bi moći izuzeti iz područja primjene ove Direktive instrumente unutar grupe koji su izdani isključivo u svrhu udovoljavanja zahtjevima izdavatelja u pogledu sposobnosti pokrivanja gubitaka, a ne u svrhu izbjegavanja poreza.
- (18) U pogledu plaćanjâ hibridnom subjektu ili stalnoj poslovnoj jedinici, hibridna neusklađenost mogla bi nastati ako je odbitak bez uključivanja rezultat razlika u pravilima kojima se uređuje raspodjela tog plaćanja između hibridnog subjekta i njegova vlasnika u slučaju plaćanja hibridnom subjektu, između sjedišta i stalne poslovne jedinice ili između dviju ili više stalnih poslovnih jedinica u slučaju pretpostavljenog plaćanja stalnoj poslovnoj jedinici. Definicija hibridne neusklađenosti trebala bi se primjenjivati samo ako je neusklađenost rezultat razlika u pravilima kojima se uređuje raspodjela plaćanjâ u skladu sa zakonima dviju jurisdikcija te plaćanje ne bi trebalo dovesti do hibridne neusklađenosti koja bi ionako nastala jer je primatelj plaćanja oslobođen od poreza u skladu sa zakonima bilo koje jurisdikcije primatelja plaćanja.
- (19) Definicijom hibridne neusklađenosti trebalo bi obuhvatiti i odbitke bez uključivanja koji su rezultat plaćanjâ stalnoj poslovnoj jedinici koja nije uzeta u obzir. Stalna poslovna jedinica koja nije uzeta u obzir jest svaki aranžman koji se u skladu sa zakonima jurisdikcije sjedišta smatra razlogom za dodjelu statusa stalne poslovne jedinice, no koji se u skladu sa zakonima druge jurisdikcije ne smatra stalnom poslovnom jedinicom. No pravilo o hibridnoj neusklađenosti ne bi se trebalo primjenjivati ako bi neusklađenost ionako nastala jer je primatelj plaćanja oslobođen od poreza u skladu sa zakonima bilo koje jurisdikcije primatelja plaćanja.
- (20) U pogledu plaćanjâ hibridnog subjekta njegovu vlasniku ili pretpostavljenih plaćanjâ između sjedišta i stalne poslovne jedinice ili između dviju ili više stalnih poslovnih jedinica, hibridna neusklađenost mogla bi nastati kada je odbitak bez uključivanja rezultat plaćanja ili pretpostavljenog plaćanja koje se ne priznaje u jurisdikciji primatelja plaćanja. U tom slučaju, kada je neusklađenost posljedica neraspodjele plaćanja ili pretpostavljenog plaćanja, jurisdikcija primatelja plaćanja jest jurisdikcija u kojoj se plaćanje ili pretpostavljeno plaćanje smatra zaprimljenim u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja. Kao što je slučaj s ostalim neusklađenostima u pogledu hibridnih subjekata i podružnica koje rezultiraju odbitcima bez uključivanja, hibridne neusklađenosti ne bi trebale nastati kada je primatelj plaćanja oslobođen od poreza u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja plaćanja.

Međutim, što se tiče te kategorije hibridnih neusklađenosti, neusklađenost bi nastala samo u onoj mjeri u kojoj se u jurisdikciji platitelja omogućuje prijeboj odbitka u odnosu na plaćanje ili pretpostavljeno plaćanje s iznosom koji nije prihod koji se dvostruko uključuje. Ako se u jurisdikciji platitelja omogućuje prijenos odbitka u sljedeće porezno razdoblje, zahtjev za svakom prilagodbom na temelju ove Direktive mogao bi se odgoditi do trenutka stvarnog prijeboja odbitka s prihodom koji nije prihod koji se dvostruko uključuje u jurisdikciji platitelja.

- (21) Definicijom hibridne neusklađenosti trebalo bi obuhvatiti i dvostruke odbitke, neovisno o tome nastaju li kao rezultat plaćanja, troškova koji se ne smatraju plaćanjima u skladu s domaćim pravom ili kao rezultat gubitaka zbog amortizacije. Kao što je slučaj s pretpostavljenim plaćanjima i plaćanjima hibridnog subjekta koja primatelj plaćanja nije uzeo u obzir, hibridna neusklađenost trebala bi, međutim, nastati samo u onoj mjeri u kojoj se u jurisdikciji platitelja omogućuje prijeboj odbitka s iznosom koji nije prihod koji se dvostruko uključuje. Ako se stoga u jurisdikciji platitelja omogućuje prijenos odbitka u sljedeće porezno razdoblje, zahtjev za prilagodbom na temelju ove Direktive mogao bi se odgoditi do trenutka stvarnog prijeboja odbitka s prihodom koji nije prihod koji se dvostruko uključuje u jurisdikciji platitelja.
- (22) Razlike u poreznim ishodima koje se isključivo mogu pripisati razlikama u vrijednosti pripisanoj plaćanju, među ostalim uporabom transfernih cijena, ne bi trebale biti obuhvaćene područjem primjene hibridne neusklađenosti. Nadalje, budući da jurisdikcije primjenjuju različita porezna razdoblja i imaju različita pravila za priznavanje trenutka u kojem su stavke prihoda ostvarene odnosno stavke rashoda nastale, općenito ne bi trebalo smatrati da te vremenske razlike dovode do neusklađenosti u poreznim ishodima. Međutim, trebalo bi smatrati da plaćanje u okviru financijskog instrumenta, koje se može odbiti i čije se uključivanje u prihod ne može u razumnom roku opravdano očekivati, dovodi do hibridne neusklađenosti ako se taj odbitak bez uključivanja može pripisati razlikama u definiciji financijskog instrumenta ili plaćanjima u okviru njega. Trebalo bi smatrati da bi neusklađenost mogla nastati ako plaćanje u okviru financijskog instrumenta nije uključeno u prihod u razumnom roku. Takvo plaćanje trebalo bi se smatrati uključenim u prihod u razumnom roku ako ga je primatelj plaćanja uključio u roku od 12 mjeseci od kraja poreznog razdoblja platitelja ili kako je određeno načelom nepristrane transakcije. Države članice mogle bi zahtijevati da plaćanje bude uključeno u utvrđenom roku kako bi se izbjeglo nastajanje neusklađenosti i osigurala porezna kontrola.
- (23) Hibridni prijenosi mogli bi dovesti do razlike u poreznom tretmanu ako se, kao rezultat aranžmana za prijenos financijskog instrumenta, smatralo da je odnosni prinos na taj instrument dobilo više strana koje sudjeluju u aranžmanu. U tim slučajevima plaćanje u okviru hibridnog prijenosa moglo bi dovesti do odbitka za platitelja dok ga primatelj plaćanja smatra prinosom na odnosni instrument. Ta razlika u poreznom tretmanu mogla bi dovesti do odbitka bez uključivanja ili do stvaranja viška poreznog odbitka za porez po odbitku na odnosni instrument. Stoga bi takve neusklađenosti trebalo ukloniti. U slučaju odbitka bez uključivanja trebala bi se primjenjivati ista pravila kao i za neutraliziranje neusklađenosti proizašlih iz plaćanja u okviru hibridnog financijskog instrumenta. U slučaju hibridnih prijenosa koji su strukturirani tako da se njima stvara višak poreznih odbitaka, dotična država članica trebala bi spriječiti platitelja da se koristi viškom poreznog odbitka kako bi stekao poreznu prednost, među ostalim primjenom općeg pravila o suzbijanju zlouporabe u skladu s člankom 6. Direktive (EU) 2016/1164.
- (24) Potrebno je predvidjeti pravilo koje državama članicama omogućuje suzbijanje nepodudarnosti u prenošenju i provedbi ove Direktive iz kojih nastaju hibridne neusklađenosti unatoč činjenici da države članice djeluju u skladu s ovom Direktivom. Ako dođe do takve situacije i primarno pravilo predviđeno u ovoj Direktivi se ne primjenjuje, trebalo bi primijeniti sekundarno pravilo. Međutim, primarna i sekundarna pravila primjenjuju se samo na hibridne neusklađenosti kako su definirane ovom Direktivom te ne bi trebala utjecati na opće značajke poreznog sustava države članice.
- (25) Uvezenim neusklađenostima učinak hibridne neusklađenosti među stranama u trećim zemljama prenosi se u jurisdikciju države članice uporabom nehibridnog instrumenta, čime se potkopava učinkovitost pravila za neutraliziranje hibridnih neusklađenosti. Plaćanje koje se može odbiti u državi članici može se upotrijebiti za financiranje rashoda koji uključuje hibridnu neusklađenost. Radi suzbijanja takvih uvezenih neusklađenosti potrebno je uključiti pravila kojima se zabranjuje odbitak plaćanja ako je za pripadajući prihod iz tog plaćanja izravno ili neizravno izvršen prijeboj s odbitkom koji je nastao na temelju hibridne neusklađenosti i koji dovodi do dvostrukog odbitka ili odbitka bez uključivanja među trećim zemljama.

- (26) Neusklađenost dvostruke rezidentnosti mogla bi dovesti do dvostrukog odbitka ako se plaćanje poreznog obveznika s dvostrukom rezidentnosti odbije u skladu sa zakonima obje jurisdikcije u kojima je porezni obveznik rezident. Budući da bi mogle dovesti do dvostrukog odbitka, neusklađenosti dvostruke rezidentnosti trebale bi biti obuhvaćene područjem primjene ove Direktive. Država članica trebala bi uskratiti drugi odbitak koji nastaje u pogledu trgovačkog društva dvostruke rezidentnosti u mjeri u kojoj se tim plaćanjem izvršava prijeboj s iznosom koji se ne smatra prihodom u skladu sa zakonima druge jurisdikcije.
- (27) Cilj je ove Direktive povećati otpornost unutarnjeg tržišta u cjelini, u odnosu na hibridne neusklađenosti. To se ne može dostatno ostvariti pojedinačnim djelovanjem država članica jer su nacionalni sustavi poreza na dobit različiti te bi se neovisnim djelovanjem država članica samo ponovila postojeća fragmentacija unutarnjeg tržišta u području izravnog oporezivanja. Time bi se stoga omogućilo daljnje postojanje neučinkovitosti i narušavanja koji proizlaze iz interakcije različitih nacionalnih mjera. To bi rezultiralo pomanjkanjem koordinacije. Uzimajući u obzir prekograničnu narav hibridnih neusklađenosti i potrebu za donošenjem djelotvornih rješenja za unutarnje tržište kao cjeline, taj se cilj može na bolji način ostvariti na razini Unije. Unija može donijeti mjere u skladu s načelom supsidijarnosti utvrđenim u članku 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 koordinacije unutar Unije koji je potreban za ostvarenje njezina cilja.
- (28) Pri provedbi ove Direktive države članice trebale bi se koristiti primjenjivim objašnjenjima i primjerima iz izvješća OECD-a o BEPS-u u vezi s mjerom 2. kao izvorom prikaza ili tumačenja u onoj mjeri u kojoj su oni u skladu s odredbama ove Direktive i s pravom Unije.
- (29) Pravila o hibridnim neusklađenostima iz članka 9. stavka 1. i članka 9. stavka 2. primjenjuju se samo u onoj mjeri u kojoj situacija koja uključuje poreznog obveznika dovodi do neusklađenosti. Do neusklađenosti ne bi trebalo doći ako aranžman podliježe prilagodbi na temelju članka 9. stavka 5. ili članka 9.a, i, u skladu s tim, aranžmani koji podliježu prilagodbi na temelju tih dijelova ove Direktive ne bi trebali podlijeći bilo kakvoj daljnjoj prilagodbi u okviru pravila o hibridnim neusklađenostima.
- (30) Ako odredbe druge direktive, poput onih iz Direktive Vijeća 2011/96/EU ⁽¹⁾, dovode do neutraliziranja neusklađenosti u poreznim ishodima, ne bi trebalo biti mjesta primjeni pravila o hibridnim neusklađenostima predviđenih ovom Direktivom.
- (31) Komisija bi trebala ocijeniti provedbu te Direktive pet godina nakon njezina stupanja na snagu i o tome izvijestiti Vijeće. Države članice trebale bi priopćiti Komisiji sve informacije potrebne za to ocjenjivanje.
- (32) Direktivu (EU) 2016/1164 trebalo bi stoga na odgovarajući način izmijeniti,

DONIJELO JE OVU DIREKTIVU:

Članak 1.

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

1. Članak 1. zamjenjuje se sljedećim:

„Članak 1.

Područje primjene

1. Ova se Direktiva primjenjuje na sve porezne obveznike koji podliježu plaćanju poreza na dobit u jednoj ili više država članica, uključujući stalne poslovne jedinice u jednoj ili više država članica subjekata koji su u svrhu oporezivanja rezidenti treće zemlje.
2. Članak 9.a primjenjuje se i na sve subjekte koje država članica smatra transparentnima u porezne svrhe.”.

⁽¹⁾ Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 345, 29.12.2011., str. 8.).

2. Članak 2. mijenja se kako slijedi:

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

„Za potrebe članka 9. i 9.a:

- (a) ako do neusklađenosti dolazi na temelju točke 9. prvog podstavka podtočke (b), (c), (d), (e) ili (g) ovog članka, ili ako se zahtijeva prilagodba u skladu s člankom 9. stavkom 3. ili člankom 9.a, definicija povezanog društva mijenja se tako da se zahtjev za udjelom od 25 posto zamjenjuje zahtjevom za udjelom od 50 posto;
- (b) smatra se da osoba koja djeluje zajedno s drugom osobom u pogledu glasačkih prava u subjektu ili u pogledu vlasništva kapitala subjekta ima udio u svim glasačkim pravima tog subjekta koje ima druga osoba odnosno da ima udio u cjelokupnom vlasništvu kapitala tog subjekta koji drži druga osoba;
- (c) povezano društvo znači i subjekt koji je dio iste konsolidirane grupe za potrebe financijskog računovodstva kao i porezni obveznik, društvo u kojemu porezni obveznik ima znatan utjecaj na upravljanje ili društvo koje ima znatan utjecaj na upravljanje poreznog obveznika.”;

(b) točka 9. zamjenjuje se sljedećim:

„9. ‚hibridna neusklađenost‘ znači situacija koja uključuje poreznog obveznika ili, u odnosu na članak 9. stavak 3., subjekt ako:

(a) plaćanje u okviru financijskog instrumenta dovodi do odbitka bez uključivanja te:

- i. takvo plaćanje nije uključeno u razumnom roku; i
- ii. neusklađenost se može pripisati razlikama u definicijama instrumenta ili plaćanja u okviru njega.

Za potrebe prvog podstavka, smatra se da je plaćanje u okviru financijskog instrumenta uključeno u prihod u razumnom roku ako:

- i. jurisdikcija primatelja plaćanja uključuje plaćanje u poreznom razdoblju koje započinje u roku od 12 mjeseci od kraja poreznog razdoblja platitelja; ili
 - ii. je razumno očekivati da će jurisdikcija primatelja plaćanja uključiti plaćanje u budućem poreznom razdoblju te uvjeti plaćanja odgovaraju onima za koje bi se očekivalo da bi se dogovorili među neovisnim društvima;
- (b) plaćanje hibridnom subjektu dovodi do odbitka bez uključivanja te je ta neusklađenost rezultat razlika u raspodjeli plaćanja hibridnom subjektu u skladu sa zakonima jurisdikcije poslovnog nastana ili registracije hibridnog subjekta i jurisdikcije svake osobe s udjelom u tom hibridnom subjektu;
- (c) plaćanje subjektu s jednom stalnom poslovnom jedinicom ili više njih dovodi do odbitka bez uključivanja te je ta neusklađenost rezultat razlika u raspodjeli plaćanja između sjedišta i stalne poslovne jedinice ili između dviju ili više stalnih poslovnih jedinica istog subjekta u skladu sa zakonima jurisdikcija u kojima subjekt posluje;
- (d) plaćanje dovodi do odbitka bez uključivanja kao rezultat plaćanja stalnoj poslovnoj jedinici koja nije uzeta u obzir;
- (e) plaćanje hibridnog subjekta dovodi do odbitka bez uključivanja te je ta neusklađenost rezultat činjenice da, u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja plaćanja, plaćanje nije uzeto u obzir;
- (f) pretpostavljeno plaćanje između sjedišta i stalne poslovne jedinice ili između dvije ili više stalnih poslovnih jedinica dovodi do odbitka bez uključivanja te je ta neusklađenost rezultat činjenice da, u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja plaćanja, plaćanje nije uzeto u obzir; ili
- (g) dolazi do dvostrukog odbitka.

Za potrebe ove točke 9.:

- (a) plaćanje, koje odgovara odnosnom prinosu na preneseni financijski instrument, ne dovodi do hibridne neusklađenosti u okviru prvog podstavka podtočke (a) ako financijski trgovac obavlja plaćanje u okviru tržišnog hibridnog prijenosa uz uvjet da je u jurisdikciji platitelja financijski trgovac obavezan u prihod uključiti sve iznose primljene u vezi s prenesenim financijskim instrumentom;
- (b) hibridna neusklađenost nastaje u skladu s prvim podstavkom podtočkom (e), (f) ili (g) samo u mjeri u kojoj se u jurisdikciji platitelja omogućuje prijeboj odbitka s iznosom koji nije prihod koji se dvostruko uključuje;
- (c) neusklađenost se ne smatra hibridnom neusklađenosti ako ne nastaje među povezanim društvima, između poreznog obveznika i povezanog društva, između sjedišta i stalne poslovne jedinice, između dviju ili više stalnih poslovnih jedinica istog subjekta ili u okviru strukturiranog aranžmana.

Za potrebe ove točke 9. te članaka 9., 9.a i 9.b:

- (a) ‚neusklađenost‘ znači dvostruki odbitak ili odbitak bez uključivanja;
- (b) ‚dvostruki odbitak‘ znači odbitak istog plaćanja, troškova ili gubitaka u jurisdikciji iz koje potječe plaćanje, u kojoj su nastali troškovi ili u kojoj su pretrpljeni gubici (jurisdikcija platitelja) i u drugoj jurisdikciji (jurisdikcija ulagatelja). U slučaju plaćanja hibridnog subjekta ili stalne poslovne jedinice jurisdikcija platitelja jest jurisdikcija u kojoj hibridni subjekt ili stalna poslovna jedinica imaju poslovni nastan ili jurisdikcija u kojoj su smješteni;
- (c) ‚odbitak bez uključivanja‘ znači odbitak plaćanja ili pretpostavljenog plaćanja između sjedišta i stalne poslovne jedinice ili između dviju ili više stalnih poslovnih jedinica u svakoj jurisdikciji za koju se smatra da je u njoj izvršeno to plaćanje ili pretpostavljeno plaćanje (jurisdikcija platitelja) bez pripadajućeg uključivanja tog plaćanja ili pretpostavljenog plaćanja u porezne svrhe u jurisdikciji primatelja plaćanja. Jurisdikcija primatelja plaćanja jest svaka jurisdikcija u kojoj je to plaćanje ili pretpostavljeno plaćanje zaprimljeno ili se smatra zaprimljenim u skladu sa zakonima bilo koje druge jurisdikcije;
- (d) ‚odbitak‘ znači iznos za koji se smatra da se može odbiti od oporezivog prihoda u skladu sa zakonima jurisdikcije platitelja ili jurisdikcije ulagatelja. Izraz ‚koji se može odbiti‘ tumači se u skladu s tim;
- (e) ‚uključivanje‘ znači iznos koji se uzima u obzir u oporezivom prihodu u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja plaćanja. Plaćanje u okviru financijskog instrumenta ne smatra se uključenim u mjeri u kojoj plaćanje ispunjava uvjete za bilo koju poreznu olakšicu isključivo zbog načina na koji se to plaćanje definira u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja plaćanja. Izraz ‚uključen‘ tumači se u skladu s tim;
- (f) ‚porezna olakšica‘ znači oslobođenje od poreza, smanjenje porezne stope ili svaki porezni odbitak ili povrat poreza (koji ne uključuju odbitak za poreze po odbitku);
- (g) ‚prihod koji se dvostruko uključuje‘ znači svaka stavka prihoda koja se uključuje u skladu sa zakonima obju jurisdikcija u kojima je nastala neusklađenost;
- (h) ‚osoba‘ znači fizička osoba ili subjekt;
- (i) ‚hibridni subjekt‘ znači svaki subjekt ili aranžman koji se smatra oporezivim subjektom u skladu sa zakonima jedne jurisdikcije i čiji se prihod ili rashod smatra prihodom ili rashodom jedne osobe ili više njih u skladu sa zakonima druge jurisdikcije;
- (j) ‚financijski instrument‘ znači svaki instrument u mjeri u kojoj dovodi do povrata na financijska sredstva ili vlastiti kapital, a koji se oporezuje u skladu s pravilima za oporezivanje dužničkog kapitala, vlasničkog kapitala ili izvedenica u skladu sa zakonima jurisdikcije primatelja plaćanja ili jurisdikcije platitelja te obuhvaća hibridni prijenos;
- (k) ‚financijski trgovac‘ je osoba ili subjekt koji u okviru svojeg poslovanja redovito kupuje i prodaje financijske instrumente za vlastiti račun u svrhu ostvarivanja dobiti;

- (l) ‚hibridni prijenos‘ znači svaki aranžman za prijenos financijskog instrumenta ako se, u porezne svrhe, za odnosni prinos na preneseni financijski instrument smatra da ga je istodobno dobilo više strana koje sudjeluju u tom aranžmanu;
- (m) ‚tržišni hibridni prijenos‘ znači svaki hibridni prijenos koji financijski trgovac provodi u okviru svojeg redovnog poslovanja, a ne kao dio strukturiranog aranžmana;
- (n) ‚stalna poslovna jedinica koja nije uzeta u obzir‘ znači svaki aranžman koji se u skladu sa zakonima jurisdikcije sjedišta smatra razlogom za dodjelu statusa stalne poslovne jedinice te koji se u skladu sa zakonima druge jurisdikcije ne smatra razlogom za dodjelu statusa stalne poslovne jedinice;”;

(c) dodaju se sljedeće točke:

„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 financijskog izvještavanja ili nacionalnim sustavom financijskog izvještavanja države članice;

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

3. 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 financijskog 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 računovodstvenim standardima različitim od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja ili nacionalnog sustava financijskog izvještavanja države članice.”.

4. Članak 9. zamjenjuje se sljedećim:

„Članak 9.

Hibridne neusklađenosti

1. U mjeri u kojoj hibridna neusklađenost rezultira dvostrukim odbitkom:

(a) odbitak se uskraćuje u državi članici koja je jurisdikcija ulagatelja; i

(b) ako se odbitak ne uskraćuje u jurisdikciji ulagatelja, odbitak se uskraćuje u državi članici koja je jurisdikcija platitelja.

Ipak svaki takav odbitak može se prebiti s prihodom koji se dvostruko uključuje, neovisno o tome nastaje li u tekućem ili narednom poreznom razdoblju.

2. U mjeri u kojoj hibridna neusklađenost rezultira odbitkom bez uključivanja:

(a) odbitak se uskraćuje u državi članici koja je jurisdikcija platitelja; i

(b) ako se odbitak ne uskraćuje u jurisdikciji platitelja, iznos plaćanja koji bi inače doveo do neusklađenosti uključuje se u prihod u državi članici koja je jurisdikcija primatelja plaćanja.

3. Država članica uskraćuje odbitak za svako plaćanje poreznog obveznika u mjeri u kojoj se takvim plaćanjem izravno ili neizravno financira rashod koji se može odbiti i koji dovodi do hibridne neusklađenosti na temelju transakcije ili niza transakcija među povezanim društvima ili koje se sklapaju kao dio strukturiranog aranžmana, osim u mjeri u kojoj je jedna od jurisdikcija uključenih u transakciju ili niz transakcija provela istovjetnu prilagodbu u pogledu takve hibridne neusklađenosti.

4. Država članica može izuzeti iz područja primjene:

(a) stavka 2. točke (b) ovog članka hibridne neusklađenosti kako su utvrđene u članku 2. točki 9. prvom podstavku podtočki (b), (c), (d) ili (f);

(b) stavka 2. točaka (a) i (b) ovog članka hibridne neusklađenosti koje proizlaze iz plaćanja kamata u okviru financijskog instrumenta povezanom društvu ako:

i. financijski instrument sadržava značajke konverzije, sanacije vlastitim sredstvima ili otpisa;

ii. je financijski instrument izdan isključivo u svrhu zadovoljavanja zahtjeva u pogledu sposobnosti pokrivanja gubitaka koji se primjenjuju na bankarski sektor te se financijski instrument priznaje kao takav u zahtjevima u pogledu sposobnosti pokrivanja gubitaka za poreznog obveznika;

iii. je financijski instrument izdan:

— u vezi s financijskim instrumentima sa značajkama konverzije, sanacije vlastitim sredstvima ili otpisa na razini matičnog društva,

— na razini potrebnoj da se zadovolje primjenjivi zahtjevi u pogledu sposobnosti pokrivanja gubitaka,

— ne kao dio strukturiranog aranžmana; i

iv. ukupni neto odbitak konsolidirane grupe u okviru aranžmana ne premašuje iznos koji bi nastao da je porezni obveznik takav financijski instrument izravno izdao na tržištu.

Točka (b) primjenjuje se do 31. prosinca 2022.

5. U mjeri u kojoj hibridna neusklađenost uključuje prihod stalne poslovne jedinice koja nije uzeta u obzir koji ne podliježe porezu u državi članici u kojoj je porezni obveznik rezident u porezne svrhe, ta država članica zahtijeva od poreznog obveznika uključivanje prihoda koji bi se inače pripisao stalnoj poslovnoj jedinici koja nije uzeta u obzir. To se primjenjuje ako se od države članice ne zahtijeva da prihod izuzme u skladu s ugovorom o dvostrukom oporezivanju koji je država članica sklopila s trećom zemljom.

6. U mjeri u kojoj je hibridni prijenos osmišljen kako bi njime nastala olakšica za porez po odbitku za plaćanje koje proizlazi iz prenesenog financijskog instrumenta u korist više uključenih strana, država članica poreznog obveznika ograničava korist od takve olakšice razmjerno neto oporezivanju prihodu u pogledu tog plaćanja.”

5. Umeću se sljedeći članci:

„Članak 9.a

Obrnute hibridne neusklađenosti

1. Ako se jedan ili više povezanih nerezidentnih subjekata koji drže ukupno izravan ili neizravan udio od najmanje 50 posto glasačkih prava, kapitala ili prava na sudjelovanje u dobiti u hibridnom subjektu, koji je osnovan ili ima poslovni nastan u državi članici, nalaze u jurisdikciji ili jurisdikcijama u kojima se hibridni subjekt smatra poreznim obveznikom, hibridni subjekt smatra se rezidentom te države članice i njegov se prihod oporezuje u onoj mjeri u kojoj se taj prihod ne oporezuje na drugi način u okviru zakona države članice ili bilo koje druge jurisdikcije.

2. Stavak 1. ne primjenjuje se na subjekte za zajednička ulaganja. Za potrebe ovog članka, „subjekt za zajednička ulaganja” znači investicijski fond ili subjekt s velikim brojem ulagatelja, raznovrsnim portfeljem vrijednosnih papira te koji u zemlji svojeg poslovnog nastana podliježe propisima o zaštiti ulagatelja.

*Članak 9.b***Neusklađenosti porezne rezidentnosti**

U mjeri u kojoj se odbitak od plaćanja, troškova ili gubitaka poreznog obveznika koji je u porezne svrhe rezident u dvije ili više jurisdikcija može odbiti od porezne osnovice u objema jurisdikcijama, država članica poreznog obveznika uskraćuje odbitak u mjeri u kojoj se u drugoj jurisdikciji omogućuje prijebom drugog odbitka s prihodom koji nije prihod koji se dvostruko uključuje. Ako su obje jurisdikcije države članice, odbitak uskraćuje država članica za koju se smatra da u njoj porezni obveznik nije rezident u skladu s ugovorom o dvostrukom oporezivanju između dotičnih dviju država članica.”.

6. U članku 10. stavku 1. dodaje se sljedeći podstavak:

„Odstupajući od prvog podstavka, Komisija ocjenjuje provedbu članaka 9. i 9.b, a posebno posljedice izuzeća iz članka 9. stavka 4. točke (b), do 1. siječnja 2022. i o tome izvješćuje Vijeće.”.

7. U članku 11. umeće se sljedeći stavak:

„5.a Odstupajući od stavka 1., države članice do 31. prosinca 2019. donose i objavljuju zakone i druge propise koji su potrebni radi usklađivanja s člankom 9. One Komisiji odmah dostavljaju tekst tih odredaba.

One primjenjuju te odredbe od 1. siječnja 2020.

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.”.

Članak 2.

1. Države članice do 31. prosinca 2019. donose i objavljuju zakone i druge propise koji su potrebni radi usklađivanja s ovom Direktivom. One Komisiji odmah dostavljaju tekst tih odredaba.

One primjenjuju te odredbe od 1. siječnja 2020.

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.

3. Odstupajući od stavka 1., države članice do 31. prosinca 2021. donose i objavljuju zakone i druge propise koji su potrebni radi usklađivanja s člankom 9.a Direktive (EU) 2016/1164. One Komisiji odmah dostavljaju tekst tih odredaba.

One primjenjuju te odredbe od 1. siječnja 2022.

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.

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 Bruxellesu 29. svibnja 2017.

Za Vijeće
Predsjednik
C. CARDONA
