

I

(Legislatívne akty)

SMERNICE

SMERNICA RADY (EÚ) 2017/952

z 29. mája 2017,

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

RADA EURÓPSKEJ ÚNIE,

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

so zreteľom na návrh Európskej komisie,

po postúpení návrhu legislatívneho aktu národným parlamentom,

so zreteľom na stanovisko Európskeho parlamentu ⁽¹⁾,so zreteľom na stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru ⁽²⁾,

konajúc v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom,

keďže:

- (1) Je nevyhnutné obnoviť dôveru v spravodlivosť daňových systémov a vládam umožniť, aby mohli účinne uplatňovať svoju daňovú suverenitu. Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) preto vydala konkrétne akčné odporúčania v súvislosti s iniciatívou proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov (BEPS).
- (2) Záverečné správy o 15 akčných bodoch OECD proti BEPS boli sprístupnené verejnosti 5. októbra 2015. Rada tento výsledok privítala vo svojich záveroch z 8. decembra 2015. V záveroch Rady sa zdôraznilo, že je potrebné nájsť spoločné, avšak flexibilné riešenia na úrovni Únie, ktoré budú v súlade so závermi OECD v oblasti BEPS.
- (3) V reakcii na potrebu spravodlivejšieho zdaňovania, a najmä v nadväznosti na závery OECD v oblasti BEPS predložila Komisia 28. januára 2016 svoj balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 ⁽³⁾ týkajúca sa pravidiel proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam bola prijatá v rámci uvedeného balíka.
- (4) V smernici (EÚ) 2016/1164 sa stanovuje rámec riešenia hybridných nesúládov.
- (5) Je nevyhnutné stanoviť pravidlá, ktorými by sa čo najkomplexnejšie neutralizovali hybridné nesúlady. Keďže smernica (EÚ) 2016/1164 sa vzťahuje iba na hybridné nesúlady, ktoré vznikajú pri interakcii medzi systémami

⁽¹⁾ Stanovisko z 27. apríla 2017 (zatiaľ neuverejnené v úradnom vestníku).

⁽²⁾ Stanovisko zo 14. decembra 2016 (zatiaľ neuverejnené v úradnom vestníku).

⁽³⁾ Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 19.7.2016, s. 1).

zdaňovania príjmov právnických osôb členských štátov, Rada ECOFIN vydala 12. júla 2016 vyhlásenie, v ktorom požaduje, aby Komisia do októbra 2016 predložila návrh o hybridných nesúladoch, na ktorých sa podieľajú tretie krajiny, aby sa zabezpečili pravidlá konzistentné a aspoň tak účinné ako sú pravidlá odporúčané v správe OECD o neutralizácii účinkov hybridných nesúladných schém (ďalej len „správa OECD o BEPS týkajúca sa akcie 2“), a to s cieľom dosiahnuť dohodu do konca roka 2016.

- (6) Smernica (EÚ) 2016/1164 okrem iného uvádza, že je mimoriadne dôležité, aby sa vykonala ďalšia práca v súvislosti s inými hybridnými nesúladi, ako sú napríklad tie, ktoré zahŕňajú stále prevádzkarne. Z tohto dôvodu je nevyhnutné, aby sa hybridné nesúladu týkajúce sa stálej prevádzkarne riešili aj v uvedenej smernici.
- (7) S cieľom stanoviť rámec, ktorý je konzistentný a aspoň tak účinný ako je akcia 2 správy OECD o BEPS, je nevyhnutné, aby smernica (EÚ) 2016/1164 zahŕňala aj pravidlá o hybridných prevodoch, importovaných nesúladoch a riešenie celej škály výsledných dvojitého odpočtu, aby sa daňovníkom zabránilo vo využívaní pretrvávajúcich právnych medzier.
- (8) Smernica (EÚ) 2016/1164 obsahuje pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladoch medzi členskými štátmi a mala by preto zahŕňať aj pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladoch s tretími krajinami, ak aspoň jedna zo zúčastnených strán je právnickou osobou, ktorá je daňovníkom alebo v prípade reverzných hybridov subjektom v členskom štáte, ako aj pravidlá o importovaných nesúladoch. Následne by sa pravidlá o hybridných nesúladoch a nesúladoch týkajúcich sa daňovej rezidencie mali uplatňovať na všetkých daňovníkov, ktorí v členskom štáte podliehajú dani z príjmov právnických osôb, vrátane stálych prevádzkarní alebo usporiadaní, ktoré sa považujú za stále prevádzkarne subjektov, ktorí sú rezidentmi v tretích krajinách. Pravidlá o reverzných hybridných nesúladoch by sa mali uplatňovať na všetky subjekty, ktoré členský štát považuje na daňové účely za transparentné.
- (9) Pravidlami týkajúcimi sa hybridných nesúladoch by sa mali riešiť situácie nesúladu, ktoré sú zapríčinené dvojitémi odpočtami, konfliktom v kvalifikácii finančných nástrojov, platieb a subjektov alebo pri alokácii platieb. Keďže hybridné nesúladu by mohli viesť k dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia, je nevyhnutné stanoviť pravidlá, na základe ktorých by dotknutý členský štát buď zamietol odpočet platby, nákladov alebo strát, alebo by od daňovníka prípadne vyžadoval, aby príslušnú platbu zahrnul do svojho zdaniteľného príjmu. Uvedené pravidlá sa však uplatňujú len na odpočítateľné platby a nemali by mať vplyv na všeobecné prvky daňového systému, či už ide o klasický systém alebo o imputačný systém zdaňovania.
- (10) Hybridné nesúladu týkajúce sa stálej prevádzkarne nastanú vtedy, keď rozdiely medzi pravidlami v jurisdikciách stálej prevádzkarne rezidencie pre alokáciu príjmov a výdavkov medzi jednotlivými časťami toho istého subjektu spôsobujú nesúlad v daňových výsledkoch a zahŕňajú tie prípady, keď k výslednému nesúladu dochádza v dôsledku skutočnosti, že stála prevádzkareň je nerozpoznaná podľa právnych predpisov jurisdikcie pobočky. Uvedené výsledné nesúladu môžu viesť k dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia, a preto by sa mali odstrániť. V prípade nerozpoznaných stálych prevádzkarní by členský štát, v ktorom je daňovník rezidentom, mal zahrnúť príjem, ktorý by sa inak priradil stálej prevádzkarni.
- (11) Akékoľvek úpravy, ktoré sa majú vykonať podľa tejto smernice, by v zásade nemali ovplyvniť alokáciu práv na zdaňovanie medzi jurisdikciami ustanovených na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.
- (12) S cieľom zabezpečiť proporcionalitu je potrebné riešiť len tie prípady, v ktorých existuje významné riziko vyhýbania sa daňovým povinnostiam prostredníctvom využívania hybridných nesúladoch. Preto je vhodné zahrnúť do rozsahu pôsobnosti hybridné nesúladu, ktoré vznikajú medzi ústredím a stálou prevádzkarniou alebo medzi dvomi či viacerými stálymi prevádzkarniami toho istého subjektu, hybridné nesúladu, ktoré vznikajú medzi daňovníkom a jeho prepojenými podnikmi alebo medzi prepojenými podnikmi a tie, ktoré vyplývajú zo štruktúrovaných schém zahŕňajúcich daňovníka.
- (13) Nesúladu, ktoré sú zapríčinené najmä hybridnou povahou subjektov, by sa mali riešiť len vtedy, keď má jeden z prepojených podnikov aspoň efektívnu kontrolu nad ostatnými prepojenými podnikmi. V uvedených prípadoch by sa preto malo vyžadovať, aby bol prepojený podnik v držbe daňovníka alebo iného prepojeného podniku, resp. aby bol ich držiteľom prostredníctvom účasti formou hlasovacích práv, vlastníctva kapitálu alebo nároku na získanie aspoň 50 % zisku. Na účely uplatnenia tejto požiadavky by sa malo spočítať vlastníctvo kapitálu alebo práva osôb, ktoré konajú spoločne.

- (14) V snahe stanoviť dostatočne komplexné vymedzenie „prepojeného podniku“ na účely pravidiel o hybridných nesúladoch by toto vymedzenie malo zahŕňať aj subjekt, ktorý je na účtovné účely súčasťou tej istej konsolidovanej skupiny, podnik, v ktorom má daňovník významný vplyv na riadenie a naopak, podnik, ktorý má významný vplyv na riadenie daňovníka.
- (15) Je potrebné, aby sa riešili štyri kategórie hybridných nesúladoch: po prvé, hybridné nesúlady, ktoré vyplývajú z platieb v rámci finančného nástroja; po druhé, hybridné nesúlady, ktoré sú dôsledkom rozdielov v alokácii platieb uskutočnených hybridnému subjektu alebo stálej prevádzkarni, a to aj tie, ktoré vyplývajú z platieb nerozpoznannej stálej prevádzkarni; po tretie, hybridné nesúlady, ktoré vyplývajú z platieb uskutočnených hybridným subjektom jeho vlastníkovi alebo z platieb považovaných za realizované medzi ústredím a stálou prevádzkarniou alebo medzi dvoma či viacerými stálymi prevádzkarniami; napokon, výsledné dvojité odpočty vyplývajúce z platieb uskutočnených hybridným subjektom alebo stálou prevádzkarniou.
- (16) Pokiaľ ide o platby v rámci finančného nástroja, hybridný nesúlad by mohol nastať, keď výsledný odpočet bez zahrnutia možno pripísať rozdielom v kvalifikácii finančného nástroja alebo platieb uskutočnených v rámci neho. Ak kvalifikácia platby oprávňuje platbu na zamedzenie dvojitého zdanenia podľa právnych predpisov jurisdikcie príjemcu, akou je napríklad oslobodenie od dane, zníženie sadzby dane alebo akýkoľvek zápočet či vrátenie dane, táto platba by sa mala považovať za spôsobujúcu hybridný nesúlad v rozsahu výslednej nezdanenej sumy. Platba v rámci finančného nástroja by sa však nemala považovať za spôsobujúcu hybridný nesúlad, keď dôvodom poskytnutia daňovej úľavy v jurisdikcii príjemcu je výlučne daňové postavenie príjemcu alebo skutočnosť, že tento nástroj podlieha podmienkam osobitného režimu.
- (17) S cieľom vyhnúť sa neželaným výsledkom pri interakcii medzi pravidlom hybridného finančného nástroja a požiadavkami týkajúcimi sa kapacity na absorpciu strát uloženými bankám a bez toho, aby boli dotknuté pravidlá štátnej pomoci, by členské štáty mali mať možnosť vylúčiť z pôsobnosti tejto smernice vnútro skupinové nástroje, ktoré boli vydané výlučne s cieľom splniť požiadavky týkajúce sa kapacity emitenta na absorpciu strát, a nie na účely vyhýbania sa daňovým povinnostiam.
- (18) V súvislosti s platbami hybridnému subjektu alebo stálej prevádzkarni by hybridný nesúlad mohol nastať vtedy, keď výsledný odpočet bez zahrnutia vyplýva z rozdielov v pravidlách upravujúcich alokáciu tejto platby medzi hybridný subjekt a jeho vlastníka v prípade platby hybridnému subjektu, medzi ústredie a stálu prevádzkareň, alebo medzi dve či viaceré stále prevádzkarene v prípade platby považovanej za realizovanú vo vzťahu k stálej prevádzkarni. Toto vymedzenie pojmu hybridný nesúlad by sa malo uplatňovať len vtedy, ak výsledný nesúlad vyplýva z rozdielov v pravidlách upravujúcich alokáciu platieb podľa právnych predpisov dvoch jurisdikcií a platba by nemala spôsobiť hybridný nesúlad, ku ktorému by v každom prípade došlo z dôvodu oslobodenia príjemcu od dane podľa právnych predpisov jurisdikcie akéhokoľvek príjemcu.
- (19) Vo vymedzení pojmu hybridný nesúlad by sa taktiež mali zachytiť výsledné odpočty bez zahrnutia vyplývajúce z platieb nerozpoznannej stálej prevádzkarni. Nerozpoznaná stála prevádzkareň je akékoľvek usporiadanie, ktoré sa považuje za stálu prevádzkareň podľa právnych predpisov jurisdikcie ústredia, ale ktoré sa podľa právnych predpisov inej jurisdikcie za stálu prevádzkareň nepovažuje. Pravidlo o hybridnom nesúlade by sa však nemalo uplatňovať, ak by k nesúladu došlo v každom prípade z dôvodu oslobodenia príjemcu od dane podľa právnych predpisov jurisdikcie akéhokoľvek príjemcu.
- (20) V prípade platieb hybridného subjektu svojmu vlastníkovi alebo platieb považovaných za realizované medzi ústredím a stálou prevádzkarniou alebo medzi dvoma či viacerými stálymi prevádzkarniami by hybridný nesúlad mohol nastať vtedy, keď výsledný odpočet bez zahrnutia vyplýva z platby alebo platby považovanej za realizovanú neuznanej v jurisdikcii príjemcu. V takom prípade, ak je výsledný nesúlad dôsledkom nealokovania platby alebo platby považovanej za realizovanú, jurisdikciou príjemcu je jurisdikcia, v ktorej sa platba alebo platba považovaná za realizovanú považuje za prijatú podľa právnych predpisov jurisdikcie platiteľa. Tak ako v prípade iných nesúladoch týkajúcich sa hybridných subjektov a pobočiek, ktoré vedú k výsledným odpočtom bez zahrnutia, by k hybridnému nesúladu nemalo dôjsť vtedy, keď je príjemca podľa právnych predpisov

jurisdikcie príjemcu oslobodený od dane. V prípade tejto kategórie hybridných nesúladov by však výsledný nesúlad vznikol len vtedy, ak by jurisdikcia platiteľa umožňovala odpočet súvisiaci s platbou alebo platbou považovanou za realizovanú, ktorý sa má započítať voči sume, ktorá nie je príjmom s dvojitém zahrnutím. Ak sa v jurisdikcii platiteľa umožňuje preniesť odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, požiadavka vykonať akúkoľvek úpravu v zmysle tejto smernice by sa mohla odložiť dovtedy, kým v jurisdikcii platiteľa nie je odpočet skutočne započítaný voči príjmu, ktorý nie je príjmom s dvojitém zahrnutím.

- (21) Vo vymedzení pojmu hybridný nesúlad by sa mali zachytiť aj výsledné dvojité odpočty, a to bez ohľadu na to, či vznikli v dôsledku platieb, nákladov, ktoré nie sú podľa vnútroštátneho práva považované za platby, alebo ako dôsledok amortizácie alebo odpočítavania strát. Tak ako v prípade platieb považovaných za realizovaných a platieb, ktoré uskutočnil hybridný subjekt a ktoré príjemca nezohľadnil, hybridný nesúlad by mal však nastať len vtedy, keď sa v jurisdikcii platiteľa umožňuje započítanie odpočtu voči sume, ktorá nie je príjmom s dvojitém zahrnutím. To znamená, že ak jurisdikcia platiteľa umožňuje preniesť odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, požiadavka vykonať akúkoľvek úpravu v zmysle tejto smernice by sa mohla odložiť dovtedy, kým v jurisdikcii platiteľa nie je odpočet skutočne započítaný voči príjmu, ktorý nie je príjmom s dvojitém zahrnutím.
- (22) Rozdiely v daňových výsledkoch, ktoré možno prisúdiť výlučne rozdielom v hodnote pripísanej platbe, a to aj prostredníctvom uplatňovania transferového oceňovania, by nemali patriť do vymedzenia hybridného nesúladu. Okrem toho, keďže jurisdikcie používajú rôzne zdaňovacie obdobia a rozličné pravidlá uznávania toho, kedy plynuli alebo kedy vznikli príjmové alebo výdavkové položky, uvedené rozdiely v načasovaní by sa vo všeobecnosti nemali považovať za spôsobujúce nesúlad v daňových výsledkoch. Odpočítateľná platba v rámci finančného nástroja, od ktorej nemožno odôvodnene očakávať, že sa zahrnie do príjmu v primeranej lehote, by sa mala považovať za spôsobujúcu hybridný nesúlad v prípade, ak je tento výsledný odpočet bez zahrnutia možné pripísať rozdielom v kvalifikácii finančného nástroja alebo platieb uskutočnených v rámci neho. Malo by byť zrejmé, že k výslednému nesúladu by mohlo dôjsť, ak sa platba v rámci finančného nástroja nezahrnie do príjmu v primeranej lehote. Takáto platba by sa mala považovať za zahrnutú do príjmu v primeranej lehote, ak ju zahrnie príjemca do 12 mesiacov od konca zdaňovacieho obdobia platiteľa alebo podľa toho, ako sa stanovuje podľa princípu nezávislého vzťahu. Členské štáty môžu vyžadovať, aby sa platba zahrnula v rámci pevne stanoveného časového obdobia s cieľom zabrániť výslednému nesúladu a zaistiť daňovú kontrolu.
- (23) Hybridné prevody by mohli spôsobiť rozdiel v daňovom zaobchádzaní, ak sa v dôsledku dojednaní previesť finančný nástroj zaobchádza s podkladovým výnosom z uvedeného nástroja ako s výnosom súčasne plynúcim viac než jednej zo strán takéhoto dojednaní. V uvedených prípadoch by platba v rámci hybridného prevodu mohla viesť k odpočtu pre platiteľa, zatiaľ čo príjemca by ju považoval za výnos z podkladového nástroja. Tento rozdiel v daňovom zaobchádzaní by mohol viesť k výslednému odpočtu bez zahrnutia alebo k vzniku nadmerného zápočtu dane pre tú istú daň vyberanú zrážkou pri zdroji z podkladového nástroja. Takéto nesúlad by sa preto mali odstrániť. V prípade odpočtu bez zahrnutia by sa mali uplatňovať rovnaké pravidlá ako pri neutralizácii nesúladov z platieb v rámci hybridného finančného nástroja. V prípade hybridných prevodov, ktoré sú štruktúrované na účely generovania nadmerných zápočtov dane, by mal dotknutý členský štát zabrániť platiteľom používať nadmerný zápočet s cieľom získať daňovú výhodu, a to aj prostredníctvom uplatnenia všeobecného pravidla proti zneužívaniu v súlade s článkom 6 smernice (EÚ) 2016/1164.
- (24) Je potrebné stanoviť pravidlo umožňujúce členským štátom riešiť nezrovnalosti pri transponovaní a vykonávaní tejto smernice, ktorých výsledkom je hybridný nesúlad napriek tomu, že členské štáty konajú v súlade s touto smernicou. Ak takéto situácia nastane a základné pravidlo stanovené v tejto smernici sa neuplatní, malo by sa uplatniť sekundárne pravidlo. Uplatňovanie primárneho aj sekundárneho pravidla sa však vzťahuje len na hybridné nesúlad v vymedzené v tejto smernici a nemalo by mať vplyv na všeobecné prvky daňového systému členského štátu.
- (25) Importované nesúlad presúvajú účinok hybridného nesúladu medzi stranami v tretích krajinách do jurisdikcie členského štátu prostredníctvom využitia nehybridného nástroja, čím narúšajú účinnosť pravidiel na neutralizáciu hybridných nesúladov. Odpočítateľnú platbu v členskom štáte možno použiť na financovanie výdavku, ktorý zahŕňa hybridný nesúlad. V snahe bojovať s takýmito importovanými nesúladmi treba stanoviť pravidlá, ktoré neumožňujú odpočet platby, ak je zodpovedajúci príjem z tejto platby priamo alebo nepriamo započítaný voči odpočtu, ktorý vyplýva z hybridného nesúladu vedúcemu k dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia medzi tretími krajinami.

- (26) Nesúlad týkajúci sa dvojitej rezidencie by mohol viesť k dvojitému odpočtu, ak sa platba, ktorú uskutoční daňovník s dvojitou rezidenciou, odpočíta na základe právnych predpisov oboch jurisdikcií, v ktorých je tento daňovník rezidentom. Keďže nesúlady týkajúce sa dvojitej rezidencie by mohli viesť k výsledným dvojitému odpočtom, mali by patriť do rozsahu pôsobnosti tejto smernice. Členský štát by mal zamietnuť duplicitný odpočet, ktorý vzniká vo vzťahu k spoločnosti s dvojitou rezidenciou, pokiaľ je táto platba započítaná voči sume, ktorá sa podľa právnych predpisov inej jurisdikcie nepovažuje za príjem.
- (27) Cieľom tejto smernice je zvýšiť odolnosť vnútorného trhu ako celku voči hybridným nesúladam. Tento cieľ členské štáty konajúce individuálne nemôžu uspokojivo dosiahnuť, keďže vnútroštátne systémy zdaňovania príjmov právnických osôb sú rôznorodé a individuálne opatrenia členských štátov by len rozšírili existujúcu roztrieštenosť vnútorného trhu v oblasti priameho zdaňovania. Nedostatočná efektívnosť a narušenia vznikajúce vzájomným pôsobením jednotlivých vnútroštátnych opatrení by tak mohli pretrvávať. To by viedlo k nedostatočnej koordinácii. Uvedený cieľ možno namiesto toho lepšie dosiahnuť na úrovni Únie, a to vzhľadom na cezhraničnú povahu hybridných nesúladoch a potrebu prijať riešenia, ktoré fungujú pre vnútorný trh ako celok. Únia môže prijať opatrenia v súlade so zásadou subsidiarity podľa článku 5 Zmluvy o Európskej únii. V súlade so zásadou proporcionality stanovenou v uvedenom článku táto smernica neprekračuje rámec nevyhnutný na dosiahnutie daného cieľa. Stanovením požadovanej úrovne ochrany pre vnútorný trh sa táto smernica zameriava len na dosiahnutie základnej úrovne koordinácie v rámci Únie, ktorá je potrebná na splnenie jej cieľa.
- (28) Pri vykonávaní tejto smernice by členské štáty mali ako zdroj názornej ukážky alebo výkladu využívať uplatniteľné vysvetlenia a príklady uvedené v správe akcie 2 OECD o BEPS, pokiaľ sú v súlade s ustanoveniami tejto smernice a právom Únie.
- (29) Pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladoch uvedené v článku 9 ods. 1 a 2 sa uplatňujú len vtedy, keď situácia zahŕňajúca daňovníka vedie k výslednému nesúladu. Výsledný nesúlad by nemal vzniknúť v prípade, ak je usporiadanie predmetom úpravy podľa článku 9 ods. 5 alebo článku 9a, a preto by sa na usporiadania, ktoré sú predmetom úpravy podľa uvedených častí tejto smernice, nemali vzťahovať žiadne ďalšie úpravy podľa pravidiel týkajúcich sa hybridných nesúladoch.
- (30) Ak k neutralizácii nesúladu v daňových výsledkoch vedú ustanovenia inej smernice, ako sú napríklad ustanovenia uvedené v smernici Rady 2011/96/EÚ⁽¹⁾, pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladoch ustanovené v tejto smernici by sa nemali uplatňovať.
- (31) Komisia by mala vyhodnotiť vykonávanie tejto smernice po uplynutí piatich rokov od nadobudnutia jej účinnosti a Rade by o tom mala podať správu. Členské štáty by Komisii mali poskytovať všetky informácie potrebné na toto vyhodnotenie.
- (32) Smernica (EÚ) 2016/1164 by sa preto mala zodpovedajúcim spôsobom zmeniť,

PRIJALA TÚTO SMERNICU:

Článok 1

Smernica (EÚ) 2016/1164 sa mení takto:

1. Článok 1 sa nahrádza takto:

„Článok 1

Rozsah pôsobnosti

1. Táto smernica sa uplatňuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní v jednom alebo vo viacerých členských štátoch subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine.

2. Článok 9a sa uplatňuje aj na všetky subjekty, ktoré členský štát považuje na daňové účely za transparentné.“

⁽¹⁾ Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 29.12.2011, s. 8).

2. Článok 2 sa mení takto:

a) v bode 4 sa posledný pododsek nahrádza takto:

„Na účely článkov 9 a 9a:

- a) Ak výsledný nesúlad vyplýva z tohto článku prvého pododseku bodu 9 písm. b), c), d), e) alebo g) alebo ak je potrebná úprava podľa článku 9 ods. 3 alebo článku 9a, vymedzenie prepojeného podniku sa upraví tak, že požiadavka 25 % sa nahrádza požiadavkou 50 %;
- b) osoba, ktorá koná spoločne s inou osobou, pokiaľ ide o hlasovacie práva alebo vlastníctvo kapitálu subjektu, sa považuje za osobu, ktorá má účasť na všetkých hlasovacích právach alebo vlastníctve kapitálu daného subjektu, ktoré má v držbe táto iná osoba;
- c) prepojený podnik je aj subjekt, ktorý je na účely finančného účtovníctva súčasťou tej istej konsolidovanej skupiny ako daňovník, podnik, v ktorom má daňovník významný vplyv na riadenie, alebo podnik, ktorý má významný vplyv na riadenie daňovníka.“;

b) bod 9 sa nahrádza takto:

„(9) ‚hybridný nesúlad‘ je situácia zahŕňajúca daňovníka alebo – vzhľadom na článok 9 ods. 3 – subjekt, pričom:

a) platba v rámci finančného nástroja vedie k výslednému odpočtu bez zahrnutia a:

- i) takáto platba nie je v primeranej lehote zahrnutá; a
- ii) výsledný nesúlad možno pripísať rozdielom v kvalifikácii nástroja alebo platby vykonanej v rámci neho.

Na účely prvého pododseku sa rozumie, že platba v rámci finančného nástroja sa považuje za zahrnutú do príjmu v primeranej lehote, ak:

- i) je táto platba zahrnutá jurisdikciou príjemcu v zdaňovacom období, ktoré začína do 12 mesiacov od skončenia zdaňovacieho obdobia platiteľa; alebo
 - ii) je opodstatnené očakávať, že platba bude zahrnutá jurisdikciou príjemcu v budúcom zdaňovacom období a platobné podmienky sú také, aké by boli dohodnuté pri dohode medzi nezávislými podnikmi;
- b) platba vykonaná v prospech hybridného subjektu vedie k odpočtu bez zahrnutia a tento výsledný nesúlad vyplýva z rozdielov v alokácii platieb, ktoré sa vykonali v prospech hybridného subjektu podľa právnych predpisov jurisdikcie, v ktorej je hybridný subjekt usadený alebo registrovaný, a jurisdikcie akejkoľvek osoby s účasťou v tomto hybridnom subjekte;
 - c) platba vykonaná v prospech subjektu s jednou alebo viacerými stálymi prevádzkarňami vedie k vzniku odpočtu bez zahrnutia a tento výsledný nesúlad vyplýva z rozdielov v alokácii platieb medzi ústredím a stálou prevádzkarňou alebo medzi dvoma alebo viacerými stálymi prevádzkarňami toho istého subjektu podľa právnych predpisov jurisdikcií, v ktorých subjekt vykonáva činnosť;
 - d) platba vedie k odpočtu bez zahrnutia v dôsledku platby vykonanej v prospech nerozpoznannej stálej prevádzkarne;
 - e) platba, ktorú vykonal hybridný subjekt, vedie k odpočtu bez zahrnutia a tento nesúlad je výsledkom skutočnosti, že platba sa podľa právnych predpisov jurisdikcie príjemcu nezohľadňuje;
 - f) platba považovaná za realizovanú medzi ústredím a stálou prevádzkarňou alebo medzi dvoma alebo viacerými stálymi prevádzkarňami vedie k odpočtu bez zahrnutia a tento nesúlad je výsledkom skutočnosti, že platba sa podľa právnych predpisov jurisdikcie príjemcu nezohľadňuje; alebo
 - g) dôjde k výslednému dvojitému odpočtu.

Na účely tohto bodu 9:

- a) platba, ktorá predstavuje podkladový výnos z prevedeného finančného nástroja, nevedie k vzniku hybridného nesúladu podľa písmena a) prvého pododseku, ak ju vykonal finančný obchodník v rámci trhového hybridného prevodu za predpokladu, že jurisdikcia platiteľa vyžaduje, aby finančný obchodník zahrnul ako príjem všetky sumy prijaté v súvislosti s prevedeným finančným nástrojom;
- b) hybridný nesúlad vzniká podľa písmen e), f) alebo g) prvého pododseku len vtedy, keď jurisdikcia platiteľa umožňuje započítanie odpočtu voči sume, ktorá nie je príjmom s dvojitém zahrnutím;
- c) výsledný nesúlad sa považuje za hybridný nesúlad, pokiaľ k nemu dochádza medzi prepojenými podnikmi, medzi daňovníkom a prepojeným podnikom, medzi ústredím a stálou prevádzkarňou, medzi dvoma alebo viacerými stálymi prevádzkarnami toho istého subjektu alebo v rámci štruktúrovanej schémy.

Na účely tohto bodu 9 a článkov 9, 9a a 9b:

- a) ‚výsledný nesúlad‘ je dvojité odpočet alebo odpočet bez zahrnutia;
- b) ‚dvojité odpočet‘ je odpočet tej istej platby, tých istých nákladov alebo strát v jurisdikcii, v ktorej má platba zdroj, v ktorej sa náklady vynaložili alebo v ktorej sa vykázali straty (jurisdikcia platiteľa), ako aj v inej jurisdikcii (jurisdikcia investora). V prípade platby, ktorú vykonal hybridný subjekt alebo stála prevádzkareň, jurisdikciou platiteľa je jurisdikcia, v ktorej sú hybridný subjekt alebo stála prevádzkareň usadené alebo umiestnené;
- c) ‚odpočet bez zahrnutia‘ je odpočet platby alebo platby považovanej za realizovanú medzi ústredím a stálou prevádzkarňou alebo medzi dvoma alebo viacerými stálymi prevádzkarnami v akejkoľvek jurisdikcii, v ktorej sa táto platba alebo platba považovaná za realizovanú považuje za vykonanú (jurisdikcia platiteľa) bez zodpovedajúceho zahrnutia tejto platby alebo platby považovanej za realizovanú na daňové účely v jurisdikcii príjemcu. Jurisdikciou príjemcu je akákoľvek jurisdikcia, v ktorej je daná platba alebo platba považovaná za realizovanú prijatá alebo sa považuje za prijatú podľa právnych predpisov akejkoľvek inej jurisdikcie;
- d) ‚odpočet‘ je suma, ktorá sa považuje za odpočítateľnú zo zdaniteľného príjmu podľa právnych predpisov jurisdikcie platiteľa alebo investora. V tomto kontexte sa vykladá aj pojem ‚odpočítateľný‘;
- e) ‚zahrnutie‘ je suma, ktorá sa zohľadňuje v zdaniteľnom príjme podľa právnych predpisov jurisdikcie príjemcu. Platba v rámci finančného nástroja sa nepovažuje za zahrnutú, pokiaľ je možné na túto platbu uplatniť na akúkoľvek daňovú úľavu výlučne z dôvodu kvalifikácie tejto platby podľa právnych predpisov jurisdikcie príjemcu. V tomto kontexte sa vykladá aj pojem ‚zahrnutý‘;
- f) ‚daňová úľava‘ je oslobodenie od dane, zníženie sadzby dane alebo akýkoľvek zápočet dane alebo vrátenie dane (mimo zápočtu dane vybranej zrážkou pri zdroji);
- g) ‚príjem s dvojitém zahrnutím‘ je každá položka príjmu, ktorá je zahrnutá podľa právnych predpisov oboch jurisdikcií, medzi ktorými výsledný nesúlad vznikol;
- h) ‚osoba‘ je fyzická osoba alebo subjekt;
- i) ‚hybridný subjekt‘ je akýkoľvek subjekt alebo usporiadanie, ktoré sa považujú za zdaniteľný subjekt podľa právnych predpisov jednej jurisdikcie a ktorých príjmy alebo výdavky sa považujú za príjmy alebo výdavky jednej alebo viacerých iných osôb podľa právnych predpisov inej jurisdikcie;
- j) ‚finančný nástroj‘ je akýkoľvek nástroj, pokiaľ z neho plynie finančný alebo kapitálový výnos, ktorý sa zdaňuje podľa pravidiel upravujúcich zdaňovanie dlhových, kapitálových alebo derivátových nástrojov podľa právnych predpisov jurisdikcie príjemcu alebo jurisdikcie platiteľa a zahŕňa hybridný prevod;
- k) ‚finančný obchodník‘ je osoba alebo subjekt, ktoré vykonávajú podnikateľskú činnosť spočívajúcu v pravidelnom nakupovaní a predávaní finančných nástrojov na vlastný účet s cieľom dosiahnuť zisk;

- l) „hybridný prevod“ je akékoľvek dojednanie previesť finančný nástroj, pri ktorom sa podkladový výnos z prevedeného finančného nástroja považuje na daňové účely za plynúci súčasne viac ako jednej zo strán tohto dojednania;
- m) „trhový hybridný prevod“ je akýkoľvek hybridný prevod, na ktorom sa zúčastňuje finančný obchodník pri bežnom podnikaní, a nie ako súčasť štruktúrovanej schémy;
- n) „nerozpoznaná stála prevádzkareň“ je akékoľvek usporiadanie, ktoré sa považuje za stálu prevádzkareň podľa právnych predpisov jurisdikcie ústredia a ktoré sa nepovažuje za stálu prevádzkareň podľa právnych predpisov inej jurisdikcie.“;

c) dopĺňajú sa tieto body:

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

(11) „štruktúrovaná schéma“ je dohoda zahŕňajúca hybridný nesúlad, ak sa výsledný nesúlad zohľadní v podmienkach a cene dohody, alebo dohoda navrhnutá s cieľom dosiahnuť výsledný hybridný nesúlad s výnimkou prípadu, keď nie je možné opodstatnene očakávať, že daňovník alebo prepojený podnik o hybridnom nesúlade vedeli, a keď nevyužili hodnotu daňovej výhody vyplývajúcej z daného hybridného nesúladu.“

3. Článok 4 sa mení takto:

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

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

b) odsek 8 sa nahrádza takto:

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

4. Článok 9 sa nahrádza takto:

„Článok 9

Hybridné nesúlady

1. Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu:

a) odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou investora a

b) ak sa odpočet nezamietne v jurisdikcii investora, odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou platiteľa.

Každý takýto odpočet je však oprávnený na započítanie voči príjmu s dvojitým zahrnutím, či už vznikol v súčasnom alebo nasledujúcom zdaňovacom období.

2. Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia:

a) odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou platiteľa a

b) ak sa odpočet nezamietne v jurisdikcii platiteľa, suma platby, ktorá by inak viedla k výslednému nesúladu, sa zahrnie do príjmu v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou príjemcu.

3. Členský štát zamietne odpočet v prípade akejkolvek platby daňovníka, pokiaľ takáto platba priamo alebo nepriamo financuje odpočítateľné výdavky vedúce k hybridnému nesúladu prostredníctvom transakcie alebo súboru transakcií, ktoré sa uskutočnili medzi prepojenými podnikmi alebo ktoré sa uzavreli na základe štruktúrovanej dohody okrem prípadu, keď jedna z jurisdikcií zúčastnených na transakcii alebo súbore transakcií vykonala v súvislosti s takýmto hybridným nesúladom rovnocennú úpravu.

4. Členský štát môže vylúčiť z rozsahu pôsobnosti:

a) tohto článku ods. 2 písm. b) hybridné nesúladu vymedzené v článku 2 prvom pododseku bode 9 písm. b), c), d) alebo f);

b) tohto článku ods. 2 písm. a) a b) hybridné nesúladu vyplývajúce z platby úrokov v rámci finančného nástroja prepojenému podniku v prípade:

i) ak má finančný nástroj charakteristiky konverzie, záchrany pomocou vnútorných zdrojov alebo odpísania;

ii) ak bol finančný nástroj vydaný výlučne s cieľom splniť požiadavky týkajúce sa kapacity na absorpciu strát uplatniteľné na bankový sektor a finančný nástroj je uznaný ako taký v požiadavkách týkajúcich sa kapacity daňovníka na absorpciu strát;

iii) ak bol finančný nástroj vydaný

— v súvislosti s finančnými nástrojmi, ktoré majú charakteristiky konverzie, záchrany pomocou vnútorných zdrojov alebo odpísania na úrovni materskej spoločnosti;

— na úrovni potrebnej na splnenie príslušných požiadaviek týkajúcich sa kapacity na absorpciu strát;

— nie ako súčasť štruktúrovanej schémy a

iv) ak celkový čistý odpočet za konsolidovanú skupinu v rámci dojednaní nepresahuje sumu, ktorá by bola dosiahnutá, keby daňovník vydal takýto finančný nástroj priamo na trhu.

Písmeno b) sa uplatňuje do 31. decembra 2022.

5. Pokiaľ hybridný nesúlad zahŕňa príjem nerozpoznannej stálej prevádzkarne, ktorý nie je predmetom dane v jurisdikcii členského štátu, v ktorom je daňovník rezidentom na daňové účely, tento členský štát vyžaduje, aby daňovník zahrnul príjem, ktorý by inak bol priradený nerozpoznannej stálej prevádzkarni. Toto sa neuplatňuje v prípade, ak je členský štát povinný oslobodiť od zdanenia príjem na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi týmto členským štátom a treťou krajinou.

6. Pokiaľ má hybridný prevod viesť k úľave na dani vybranej zrážkou pri zdroji v prípade platby vyplývajúcej z prevedeného finančného nástroja na viac ako jednu zo zúčastnených strán, členský štát daňovníka obmedzí výhodu takejto úľavy pomerne k čistému zdaniteľnému príjmu súvisiacemu s takouto platbou.“

5. Vkládajú sa tieto články:

„Článok 9a

Reverzné hybridné nesúladu

1. Ak jeden alebo viacero prepojených nerezidentných subjektov, ktoré majú v hybridnom subjekte zriadenom alebo usadenom v členskom štáte celkovú priamu alebo nepriamu účasť vo výške aspoň 50 % na hlasovacích právach, základnom imaní alebo právach na podiel na zisku, sídli v jurisdikcii alebo jurisdikciách, ktoré považujú tento hybridný subjekt za zdaniteľnú osobu, považuje sa tento hybridný subjekt za rezidenta daného členského štátu, pričom jeho príjem sa zdaňuje v rozsahu, v akom sa inak uvedený príjem nezdaňuje podľa právnych predpisov daného členského štátu alebo akejkolvek inej jurisdikcie.

2. Odsek 1 sa nevzťahuje na podnik kolektívneho investovania. Na účely tohto článku je „podnikom kolektívneho investovania“ investičný fond alebo podnik, ktorý má mnoho držiteľov, diverzifikované portfólio cenných papierov a podlieha regulácii v oblasti ochrany investora v krajine, v ktorej je usadený.

Článok 9b

Nesúlady týkajúce sa daňovej rezidencie

Pokiaľ je odpočet v prípade platby, nákladov alebo strát daňovníka, ktorý je na daňové účely rezidentom v jednej alebo viacerých jurisdikciách, odpočítateľný od základu dane v oboch jurisdikciách, členský štát daňovníka zamietne odpočet v rozsahu v akom iná jurisdikcia umožňuje, aby sa duplicitný odpočet započítal voči príjmu, ktorý nie je príjmom s dvojítm zahrnutím. Ak sú obe jurisdikcie členskými štátmi, členský štát, v ktorom nie je daňovník považovaný za rezidenta podľa zmluvy o dvojitom zdanení medzi oboma dotknutými členskými štátmi, odpočet zamietne.“

6. V článku 10 ods. 1 sa dopĺňa tento pododsek:

„Odchyľne od prvého pododseku Komisia zhodnotí vykonávanie článkov 9 a 9b, a najmä dôsledky oslobodenia stanoveného v článku 9 ods. 4 písm. b), do 1. januára 2022 a podá o tom správu Rade.“

7. V článku 11 sa vkladá tento odsek:

„5a. Odchyľne od odseku 1 členské štáty do 31. decembra 2019 prijímú a uverejnia zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s článkom 9. Znenie týchto ustanovení bezodkladne oznámia Komisii.

Uvedené ustanovenia uplatňujú od 1. januára 2020.

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

Článok 2

1. Členské štáty prijímú a uverejnia do 31. decembra 2019 zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou. Znenie týchto ustanovení bezodkladne oznámia Komisii.

Uvedené ustanovenia uplatňujú od 1. januára 2020.

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

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

3. Odchyľne od odseku 1 členské štáty do 31. decembra 2021 prijímú a uverejnia zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s článkom 9a smernice (EÚ) 2016/1164. Znenie týchto ustanovení bezodkladne oznámia Komisii.

Uvedené ustanovenia uplatňujú od 1. januára 2022.

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

Článok 3

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

Článok 4

Táto smernica je určená členským štátom.

V Bruseli 29. mája 2017

Za Radu
predseda
C. CARDONA
