

I

(Zakonodajni akti)

DIREKTIVE

DIREKTIVA SVETA (EU) 2017/952

z dne 29. maja 2017

o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami

SVET EVROPSKE UNIJE JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti člena 115 Pogodbe,

ob upoštevanju predloga Evropske komisije,

po posredovanju osnutka zakonodajnega akta nacionalnim parlamentom,

ob upoštevanju mnenja Evropskega parlamenta ⁽¹⁾,

ob upoštevanju mnenja Evropskega ekonomsko-socialnega odbora ⁽²⁾,

v skladu s posebnim zakonodajnim postopkom,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Nujno je, da se ponovno vzpostavi zaupanje v pravičnost davčnih sistemov in vladam omogoči, da učinkovito uveljavljajo svojo davčno suverenost. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljnjem besedilu: OECD) je zato izdala konkretna priporočila za ukrepanje v okviru pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička.
- (2) Končna poročila o 15 ukrepih OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička so bila sporočena javnosti 5. oktobra 2015. Svet je te prispevke pozdravil v sklepih z dne 8. decembra 2015. V njih je poudaril, da je treba poiskati skupne, a prilagodljive rešitve na ravni Unije v skladu s sklepi OECD o preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička.
- (3) Komisija je zaradi potrebe po pravičnejši obdavčitvi in zlasti zaradi sprejetja nadaljnjih ukrepov na podlagi sklepov OECD o preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička 28. januarja 2016 predstavila sveženj proti izogibanju davkom. Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 ⁽³⁾ o pravilih proti izogibanju davkom je bila sprejeta v okviru tega svežnja.
- (4) Direktiva (EU) 2016/1164 določa okvir za odpravljanje hibridnih neskladij.
- (5) Treba je oblikovati pravila, ki čim bolj celovito nevtralizirajo hibridna neskladja. Ker Direktiva (EU) 2016/1164 zajema le hibridna neskladja, ki izhajajo iz vzajemnega delovanja sistemov davka od dohodkov pravnih oseb

⁽¹⁾ Mnenje z dne 27. aprila 2017 (še ni objavljeno v Uradnem listu).

⁽²⁾ Mnenje z dne 14. decembra 2016 (še ni objavljeno v Uradnem listu).

⁽³⁾ Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L 193, 19.7.2016, str. 1).

držav članic, je Svet ECOFIN 12. julija 2016 v izjavi Komisijo pozval, naj do oktobra 2016 pripravi predlog o hibridnih neskladjih, pri katerih so udeležene tretje države, in v njem določi pravila, ki so skladna z in enako učinkovita kot pravila, priporočena v poročilu OECD o nevtralizaciji učinkov ureditev hibridnih neskladij, Ukrep 2 – Končno poročilo 2015 (Ukrep 2: Nevtralizacija učinkov hibridnih neskladij – Končno poročilo 2015) za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička v zvezi z ukrepom 2, da bi dogovor lahko dosegli do konca leta 2016.

- (6) Direktiva (EU) 2016/1164 priznava, da je ključno nadaljevati delo na področju drugih hibridnih neskladij, na primer tistih, ki zadevajo stalne poslovne enote. Bistveno je, da se v navedeni direktivi obravnavajo tudi hibridna neskladja pri stalnih poslovnih enotah.
- (7) Da se zagotovi okvir, ki bo skladen z in enako učinkovit kot poročilo OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička v zvezi z Ukrepom 2, je bistveno, da Direktiva (EU) 2016/1164 vključuje tudi pravila o hibridnih prenosih in uvoženih neskladjih ter obravnava vse možne dvojne odbitke, da davčni zavezanci ne bi mogli izkoriščati preostalih vrzeli.
- (8) Direktiva (EU) 2016/1164 vključuje pravila o hibridnih neskladjih med državami članicami in bi zato morala vključevati tudi pravila o hibridnih neskladjih s tretjimi državami, če je vsaj ena od udeleženih strani pravna oseba, ki je davčni zavezanec ali v primeru obratnih hibridnih neskladij subjekt v državi članici, ter o pravilih o uvoženih neskladjih. Zato bi se morala pravila o hibridnih neskladjih in neskladjih glede davčnega rezidentstva uporabljati za vse davčne zavezance, ki so zavezani k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici, vključno s stalnimi poslovnimi enotami, ali ureditvami, ki se obravnavajo kot stalne poslovne enote, subjektov, ki so rezidenti v tretjih državah. Pravila o obratnih hibridnih neskladjih bi bilo treba uporabljati za vse subjekte, ki jih država članica obravnava kot pregledne za davčne namene.
- (9) Pravila o hibridnih neskladjih bi morala obravnavati primere neskladij, ki so posledica dvojnih odbitkov, sporne opredelitve finančnih instrumentov, plačil in subjektov ali pa razporeditve plačil. Ker bi lahko hibridna neskladja vodila do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve, je treba določiti pravila, v skladu s katerimi zadevna država članica po potrebi bodisi zavrne odbitek plačila, odhodkov ali izgub bodisi od davčnega zavezanca zahteva, da plačilo vključi v svoj obdavčljivi dohodek. Ta pravila pa se uporabljajo le za odbitna plačila in ne bi smela vplivati na splošne značilnosti davčnega sistema, bodisi klasičnega ali imputacijskega sistema.
- (10) Do hibridnih neskladij pri stalnih poslovnih enotah pride, ko se zaradi različnih pravil v jurisdikciji stalne poslovne enote in rezidenčni jurisdikciji v zvezi z razporeditvijo dohodkov in odhodkov med različnimi deli istega subjekta pojavi neskladje pri davčnih izidih, vključujejo pa tiste primere, v katerih je neskladje posledica dejstva, da se stalna poslovna enota ne upošteva v skladu z zakonodajo jurisdikcije podružnice. Ta neskladja lahko vodijo do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve, zato bi jih bilo treba odpraviti. V primeru neupoštevanih poslovnih enot bi morala država članica, v kateri je davčni zavezanec rezident, vključiti dohodek, ki se sicer pripíše stalni poslovni enoti.
- (11) Morebitne prilagoditve, ki jih je treba opraviti v skladu s to direktivo, načeloma ne bi smele vplivati na porazdelitev pravic do obdavčevanja med jurisdikcijami, kot je določeno v sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčenja.
- (12) Da se zagotovi sorazmernost, je treba obravnavati le primere, pri katerih obstaja precejšnje tveganje izogibanja obdavčenju z uporabo hibridnih neskladij. Zato je ustrezno, da se zajamejo hibridna neskladja, ki nastanejo med glavnim sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami istega subjekta, in hibridna neskladja, ki nastanejo med davčnim zavezancem in njegovimi povezanimi podjetji ali med povezanimi podjetji ter hibridna neskladja, ki izhajajo iz strukturirane ureditve, ki vključuje davčnega zavezanca.
- (13) Neskladja, ki se zlasti pojavijo zaradi hibridnosti subjektov, bi bilo treba obravnavati le, kadar eno od povezanih podjetij najmanj dejansko obvladuje druga povezana podjetja. V teh primerih bi zato bilo treba zahtevati udeležbo povezanega podjetja v davčnem zavezancu ali drugem povezanem podjetju oziroma udeležbo davčnega zavezanca ali drugega povezanega podjetja v povezanem podjetju v smislu glasovalnih pravic, lastništva kapitala ali upravičenosti do prejetja 50 odstotkov ali več dobička. Za namene te zahteve bi bilo treba združiti lastništvo ali pravice oseb, ki delujejo skupaj.

- (14) Da se zagotovi dovolj celovita opredelitev pojma „povezano podjetje“ za namene pravil o hibridnih neskladjih, bi morala ta opredelitev vključevati tudi subjekt, ki je del iste konsolidirane skupine za računovodske namene, podjetje, v katerem ima davčni zavezanec znaten vpliv na upravljanje, in, obratno, podjetje, ki ima znaten vpliv na upravljanje davčnega zavezanca.
- (15) Treba je obravnavati štiri kategorije hibridnih neskladij: prvič, hibridna neskladja zaradi plačil v skladu s finančnim instrumentom; drugič, hibridna neskladja, ki so posledica različne razporeditve plačil, izplačanih hibridnemu subjektu ali stalni poslovni enoti, tudi zaradi plačil neupoštevani stalni poslovni enoti; tretjič, hibridna neskladja zaradi plačil hibridnega subjekta njegovemu lastniku ali domnevnih plačil med sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami; nazadnje, dvojni odbitki kot posledica plačil hibridnega subjekta ali stalne poslovne enote.
- (16) Kar zadeva plačila na podlagi finančnega instrumenta, bi do hibridnega neskladja lahko prišlo, če je odbitek brez vključitve posledica različnih opredelitev instrumenta ali plačil, izvedenih na podlagi tega instrumenta. Če plačilo zaradi svoje narave izpolnjuje pogoje za dvojno davčno olajšavo v skladu z zakonodajo jurisdikcije prejemnika plačila, kot je oprostitve davka, znižanje stopnje davka ali kakršna koli davčna olajšava ali vračilo davka, potem bi bilo treba plačilo obravnavati kot vzrok za hibridno neskladje v višini nastalega zneska zaradi prenizke obdavčitve. Plačilo na podlagi finančnega instrumenta pa se ne bi smelo obravnavati kot vzrok za hibridno neskladje, če je razlog za davčno olajšavo, odobreno v jurisdikciji prejemnika plačila, zgolj davčni položaj tega prejemnika ali dejstvo, da za instrument veljajo pogoji posebnega režima.
- (17) Da bi se izognile nezaželenim posledicam zaradi sovplivanja pravila hibridnega finančnega instrumenta in zahtev v zvezi z zmožnostjo pokrivanja izgub, ki so bile naložene bankam, bi morale države članice – brez poseganja v pravila o državni pomoči – imeti možnost, da iz področja uporabe te direktive izključijo instrumente znotraj skupine, ki so bili izdani izključno z namenom izpolnjevanja zahtev izdajatelja v zvezi z zmožnostjo pokrivanja izgub in ne zaradi izogibanja davku.
- (18) Kar zadeva plačila hibridnemu subjektu ali stalni poslovni enoti, bi do hibridnega neskladja lahko prišlo, če je odbitek brez vključitve posledica različnih pravil, ki urejajo razporeditev navedenega plačila med hibridnim subjektom in njegovim lastnikom, v primeru plačila hibridnemu subjektu, ali med sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami, v primeru domnevnega plačila stalni poslovni enoti. Opredelitev hibridnega neskladja bi se morala uporabiti le, če je neskladje posledica različnih pravil, ki urejajo razporeditev plačil v zakonodaji dveh jurisdikcij, in plačilo ne bi smelo povzročiti hibridnega neskladja, ki bi v vsakem primeru nastalo zaradi statusa prejemnika plačila, ki je oproščen davka po zakonodaji katere koli od jurisdikcij prejemnika plačila.
- (19) Opredelitev hibridnega neskladja bi morala vključevati tudi odbitek brez vključitve, ki je posledica plačil neupoštevani stalni poslovni enoti. Neupoštevana stalna poslovna enota pomeni ureditev, ki se po zakonodaji jurisdikcije, v kateri ima ta enota sedež, obravnava kot razlog za dodelitev statusa stalne poslovne enote, po zakonodaji druge jurisdikcije pa se ne obravnava kot stalna poslovna enota. Pravilo hibridnega neskladja se ne bi smelo uporabiti, če bi neskladje nastalo v vsakem primeru zaradi statusa prejemnika plačila, ki je oproščen davka po zakonodaji katere koli od jurisdikcij prejemnika plačila.
- (20) Kar zadeva plačila hibridnega subjekta lastniku ali domnevna plačila, izplačana med glavnim sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami, bi do hibridnega neskladja lahko prišlo, če je odbitek brez vključitve posledica plačila ali domnevnega plačila, ki ga jurisdikcija prejemnika plačila ne priznava. V tem primeru, ko je neskladje posledica nerazporeditve plačila ali domnevnega plačila, je jurisdikcija prejemnika plačila jurisdikcija, v kateri se plačilo, ali domnevno plačilo, obravnava kot prejeta v skladu z zakonodajo jurisdikcije plačnika. Kot pri drugih hibridnih subjektih in neskladjih podružnic, zaradi katerih pride do odbitka brez vključitve, se hibridna neskladja ne bi smela pojaviti, če je prejemnik plačila oproščen davka po zakonodaji jurisdikcije prejemnika plačila. Za to kategorijo hibridnih neskladij pa bi neskladje nastalo samo, če je v skladu

z jurisdikcijo plačnika dovoljen odbitek v zvezi s plačilom ali domnevnim plačilom, pobotanim z zneskom, ki ni dvojna vključitev dohodkov. Če je v skladu z jurisdikcijo plačnika odbitek mogoče prenesti v naslednje davčno obdobje, potem se lahko zahteva za prilagoditev v skladu s to direktivo odloži, dokler se odbitek dejansko ne pobota z zneskom, ki ni dvojna vključitev dohodka, v jurisdikciji plačnika.

- (21) Opredelitev hibridnega neskladja bi morala vključevati tudi dvojni odbitek ne glede na to, ali nastane zaradi plačil, stroškov, ki se po nacionalnem pravu ne obravnavajo kot plačila, ali kot posledica izgube zaradi amortizacije. Tako kot pri domnevnih plačilih in plačilih, ki jih izvede hibridni subjekt in jih prejemnik plačila ne upošteva, bi se hibridno neskladje pojavilo le, če je v skladu z jurisdikcijo plačnika odbitek mogoče pobotati z zneskom, ki ni dvojna vključitev dohodka. To pomeni, da če je v skladu z jurisdikcijo plačnika odbitek mogoče prenesti v naslednje davčno obdobje, potem se lahko zahteva za prilagoditev v skladu s to direktivo odloži, dokler se odbitek dejansko ne pobota z zneskom, ki ni dvojna vključitev dohodka, v jurisdikciji plačnika.
- (22) Različni davčni izidi, ki se lahko pripišejo samo različnemu vrednotenju plačila, vključno z določitvijo transfernih cen, ne bi smeli spadati v področje uporabe hibridnega neskladja. Poleg tega jurisdikcije uporabljajo različna davčna obdobja in imajo različna pravila za priznavanje, kdaj so bile postavke dohodka ali odhodka dosežene ali kdaj so nastale; te časovne razlike se načeloma ne bi smele obravnavati kot vzrok za neskladja pri davčnih izidih. Odbitno plačilo na podlagi finančnega instrumenta, za katerega ni razumno pričakovati, da bo v razumnem času vključeno v dohodek, pa bi bilo treba obravnavati kot vzrok za hibridno neskladje, če je ta odbitek brez vključitve mogoče pripisati različnim opredelitvam finančnega instrumenta ali plačil, izvedenih na podlagi finančnega instrumenta. Razumeti je treba, da bi do neskladja lahko prišlo, če plačilo, izvedeno na podlagi finančnega instrumenta, ni vključeno v dohodek v razumnem času. Tako plačilo bi bilo treba obravnavati kot plačilo, vključeno v dohodek v razumnem roku, če jih prejemnik plačila vključi v 12 mesecih po koncu davčnega obdobja plačnika, ali kot je določeno v skladu z načelom običajnih tržnih pogojev. Države članice bi lahko zahtevale, da se plačilo vključi v določenem roku, da bi zagotovili, da ne pride do neskladja in zagotovili davčni nadzor.
- (23) Zaradi hibridnih prenosov bi lahko prišlo do razlik v davčni obravnavi, če se zaradi ureditve za prenos finančnega instrumenta osnovni donos tega instrumenta obravnava, kot da ga prejme več kot ena stran, vključena v ureditev. V teh primerih lahko plačilo pri hibridnem prenosu privede do odbitka za plačnika, pri čemer ga prejemnik plačila obravnava kot donos pri osnovnem instrumentu. Ta razlika v davčni obravnavi bi lahko privedla do odbitka brez vključitve ali do presežka davčne olajšave za davek, odtegnjen pri viru pri osnovnem instrumentu. Takšna neskladja bi bilo zato treba odpraviti. V primeru odbitka brez vključitve bi morala veljati ista pravila kot pri nevtraliziranju neskladij za plačila v okviru hibridnega finančnega instrumenta. V primeru hibridnih prenosov, ki so strukturirani tako, da ustvarjajo presežek davčnih dobropisov, bi morala zadevna država članica plačniku preprečiti uporabo presežka olajšave za pridobitev davčne ugodnosti, vključno z uporabo splošnega pravila o preprečevanju zlorab, v skladu s členom 6 Direktive (EU) 2016/1164.
- (24) Treba je določiti pravilo, ki bi državam članicam omogočilo odpravljanje neskladnosti pri prenosu in izvajanju te direktive, ki vodijo do hibridnega neskladja kljub dejstvu, da države članice delujejo v skladu s to direktivo. Če pride to takšnega položaja in se primarno pravilo iz te direktive ne uporablja, bi bilo treba uporabiti sekundarno pravilo. Vendar se primarna in sekundarna pravila lahko uporabljajo samo pri hibridnih neskladjih, kot so opredeljena v tej direktivi, ne bi pa smela vplivati na splošne značilnosti davčnega sistema države članice.
- (25) Uvožena neskladja preusmerjajo učinek hibridnega neskladja med stranmi v tretjih državah v jurisdikcijo države članice z uporabo nehibridnega instrumenta, s čimer spodkopavajo učinkovitost pravil, ki nevtralizirajo hibridna neskladja. Odbitno plačilo v državi članici se lahko uporabi za financiranje odhodkov, ki vključuje hibridno neskladje. Da bi preprečili takšna uvožena neskladja, je treba vključiti pravila, ki prepovedujejo odbitek plačila, če se ustrezní dohodek iz tega plačila neposredno ali posredno pobota z odbikom, ki izhaja iz hibridnega neskladja, ki vodi do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve med tretjimi državami.

- (26) Neskladje pri družbah, ki so dvojni rezidenti, bi lahko vodilo do dvojnega odbitka, če se plačilo, ki ga izvede davčni zavezanec, ki je dvojni rezident, odbije v skladu z zakonodajo obeh jurisdikcij, v katerih je davčni zavezanec rezident. Ker bi lahko neskladja pri družbah, ki so dvojni rezidenti, privedla do dvojnega odbitka, bi morala spadati v področje uporabe te direktive. Država članica bi morala zavrniti dvojni odbitek za družbe, ki so dvojni rezidenti, če se to plačilo pobota z zneskom, ki se ne obravnava kot dohodek v skladu z zakonodajo druge jurisdikcije.
- (27) Cilj te direktive je izboljšati odpornost celotnega notranjega trga na hibridna neskladja. Tega ni mogoče zadovoljivo doseči s posamičnim delovanjem držav članic, saj so nacionalni sistemi davka od dohodkov pravnih oseb različni in bi s samostojnimi ukrepi držav članic le ohranjali obstoječo razdrobljenost notranjega trga na področju neposredne obdavčitve. Tak pristop bi še naprej omogočal neučinkovitost in izkrivljanje pri vzajemnem delovanju različnih nacionalnih ukrepov. Posledica bi bila pomanjkanje usklajenosti. Zaradi čezmejne narave hibridnih neskladij in potrebe po sprejetju učinkovitih rešitev za celotni notranji trg je ta cilj zato lažje doseči na ravni Unije. Unija bi lahko zato sprejela ukrepe v skladu z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe o Evropski uniji. V skladu z načelom sorazmernosti iz navedenega člena ta direktiva ne presega tistega, kar je potrebno za doseg navedenega cilja. Cilj te direktive je z določljivijo zahtevane ravni zaščite za notranji trg zgolj doseči nujno stopnjo usklajenosti v Uniji, ki je potrebna za doseg njenih ciljev.
- (28) Pri izvajanju te direktive bi morale države članice za ponazoritev ali kot razlago uporabiti relevantna pojasnila in primere iz poročila OECD o preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, kolikor so skladni z določbami te direktive in pravom Unije.
- (29) Pravila o hibridnih neskladih iz člena 9(1) in (2) se bodo uporabljala le, če se v primeru, ki vključuje davčnega zavezanca, pojavi neskladje. Do neskladja ne bi smelo priti, kadar se za ureditev uporabi prilagoditev iz člena 9(5) ali 9a, pri čemer v skladu s tem ureditve, za katere se uporabi prilagoditev na podlagi teh delov direktive, ne bi smele biti predmet nobenih dodatnih prilagoditev v skladu s pravili o hibridnih neskladih.
- (30) Če določbe druge direktive, kot so določbe Direktive Sveta 2011/96/EU ⁽¹⁾, vodijo do nevtralizacije neskladja pri davčnih izidih, se pravila o hibridnih neskladih iz te direktive ne bi smela uporabljati.
- (31) Komisija bi morala oceniti izvajanje te direktive pet let po začetku njene veljavnosti in o tem poročati Svetu. Države članice bi morale Komisiji predložiti vse informacije, ki so potrebne za to oceno.
- (32) Direktivo (EU) 2016/1164 bi bilo zato treba ustrezno spremeniti –

SPREJEL NASLEDNJO DIREKTIVO:

Člen 1

Direktiva (EU) 2016/1164 se spremeni:

1. člen 1 se nadomesti z naslednjim:

„Člen 1

Področje uporabe

1. Ta direktiva se uporablja za vse davčne zavezance, ki so zavezani za davek od dohodkov pravnih oseb v eni ali več državah članicah, vključno s stalnimi poslovnimi enotami subjektov, ki so za davčne namene rezidenti tretje države, v eni ali več državah članicah.

2. Člen 9a se uporablja tudi za vse subjekte, ki jih država članica obravnava kot pregledne za davčne namene“;

⁽¹⁾ Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 345, 29.12.2011, str. 8).

2. člen 2 se spremeni:

(a) v točki (4) se zadnji pododstavek nadomesti z naslednjim:

„Za namene členov 9 in 9a:

- (a) kadar se pojavi neskladje kakor je opisano v točkah (b), (c), (d), (e) ali (g) prvega pododstavka točke (9) tega člena ali kadar se zahteva prilagoditev v skladu s členom 9(3) ali členom 9a, je opredelitev povezanega podjetja prilagojena tako, da se zahteva po 25 odstotni udeležbi nadomesti z zahtevo po 50 odstotni udeležbi;
- (b) oseba, ki deluje skupaj z drugo osebo v zvezi z glasovalnimi pravicami ali lastništvom kapitala subjekta, se obravnava kot udeležena pri vseh glasovalnih pravicah ali lastništvu kapitala tega subjekta, ki jih ima druga oseba;
- (c) povezano podjetje pomeni tudi subjekt, ki je del iste konsolidirane skupine za namene finančnega računovodstva kot davčni zavezanec, podjetje, v katerem ima davčni zavezanec znaten vpliv na upravljanje, ali podjetje, ki ima znaten vpliv na upravljanje davčnega zavezanca.“;

(b) točka (9) se nadomesti z naslednjim:

„(9) ‚hibridno neskladje‘ pomeni primer, ki vključuje davčnega zavezanca ali – v zvezi s členom 9(3) – subjekt in pri katerem:

(a) zaradi plačila na podlagi finančnega instrumenta pride do odbitka brez vključitve ter:

- (i) tako plačilo ni vključeno v dohodek v razumnem času in
- (ii) je neskladje mogoče pripisati različnim opredelitvam instrumenta ali plačila, izvedenega v skladu z njim.

V prvem pododstavku se šteje, da je plačilo na podlagi finančnega instrumenta vključeno v dohodek v razumnem času, kadar:

- (i) jurisdikcija prejemnika plačila plačilo vključi v davčnem obdobju, ki se začne v 12 mesecih po koncu davčnega obdobja plačnika, ali
 - (ii) je razumno pričakovati, da bo jurisdikcija prejemnika plačila plačilo vključila v prihodnjem davčnem obdobju, pri čemer so pogoji plačila takšni, kot bi se pričakovalo, da bi se o njih dogovorila neodvisna podjetja;
- (b) zaradi plačila hibridnemu subjektu pride do odbitka brez vključitve in je to neskladje posledica različne razporeditve plačil, izplačanih hibridnemu subjektu v skladu z zakonodajo jurisdikcije, kjer ima hibridni subjekt sedež ali je registriran, in jurisdikcije posameznika, udeležene v tem hibridnem subjektu;
 - (c) zaradi plačila subjektu z eno ali več stalnimi poslovnimi enotami pride do odbitka brez vključitve in je to neskladje posledica različne razporeditve plačil med sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami istega subjekta v skladu z zakonodajo jurisdikcij, kjer subjekt deluje;
 - (d) zaradi plačila pride do odbitka brez vključitve, ki je posledica plačila neupoštevani stalni poslovni enoti;
 - (e) zaradi plačila hibridnega subjekta pride do odbitka brez vključitve in je to neskladje posledica dejstva, da se plačilo ne upošteva v skladu z zakonodajo jurisdikcije prejemnika plačila;
 - (f) zaradi domnevnega plačila med sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami pride do odbitka brez vključitve in je to neskladje posledica dejstva, da se plačilo ne upošteva v skladu z zakonodajo jurisdikcije prejemnika plačila, ali
 - (g) pride do dvojnega odbitka.

Za namene te točke (9):

- (a) znesek, ki ustreza osnovnemu donosu prenesenega finančnega instrumenta, ne povzroči hibridnega neskladja iz točke (a) prvega pododstavka, kadar finančni trgovec izvede plačilo pri tržnem hibridnem prenosu, če mora finančni trgovec v skladu z jurisdikcijo plačnika vključiti vse prihodke, prejete v zvezi s prenesenim finančnim instrumentom;
- (b) se hibridno neskladje v skladu z navedenimi točkami (e), (f) ali (g) prvega pododstavka pojavi le, če je v skladu z jurisdikcijo plačnika odbitek mogoče pobotati z zneskom, ki ni dvojna vključitev dohodka;
- (c) se neskladje obravnava kot hibridno neskladje le, če se pojavi med povezanimi podjetji, med davčnim zavezancem in povezanim podjetjem, med sedežem in stalno poslovno enoto, med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami istega subjekta ali v strukturirani ureditvi.

V tej točki (9) ter členih 9, 9a in 9b:

- (a) ‚neskladje‘ pomeni dvojni odbitek ali odbitek brez vključitve;
- (b) ‚dvojni odbitek‘ pomeni odbitek istega plačila, odhodkov ali izgub v jurisdikciji, v kateri je vir plačila ali v kateri so nastali stroški ali izgube (jurisdikcija plačnika), in v drugi jurisdikciji (jurisdikcija vlagatelja). V primeru plačila hibridnega subjekta ali stalne poslovne enote je jurisdikcija plačnika jurisdikcija, v kateri ima hibridni subjekt ali stalna poslovna enota sedež oziroma se v njej nahaja;
- (c) ‚odbitek brez vključitve‘ pomeni odbitek plačila, ali domnevnega plačila, med sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami v kateri koli jurisdikciji, v kateri se to plačilo, ali domnevno plačilo, obravnava kot izvedeno (jurisdikcija plačnika) brez ustrezne vključitve tega plačila, ali domnevnega plačila, za davčne namene v jurisdikciji prejemnika plačila. Jurisdikcija prejemnika plačila je katera koli jurisdikcija, v kateri se to plačilo, ali predvideno plačilo, prejme ali se obravnava kot prejeto v skladu z zakonodajo katere koli druge jurisdikcije;
- (d) ‚odbitek‘ pomeni znesek, ki se obravnava kot odbiten od obdavčljivega dohodka v skladu z zakonodajo jurisdikcije plačnika ali vlagatelja. Temu ustrezno se tolmači tudi izraz ‚odbiten‘;
- (e) ‚vključitev‘ pomeni znesek, ki se upošteva pri obdavčljivem dohodku v skladu z zakonodajo jurisdikcije prejemnika plačila. Plačilo na podlagi finančnega instrumenta se ne obravnava kot vključeno, če izpolnjuje pogoje za kakršno koli davčno olajšavo zgolj zaradi svoje opredelitve v skladu z zakonodajo jurisdikcije prejemnika plačila. Temu ustrezno se tolmači tudi izraz ‚vključeno‘;
- (f) ‚davčna olajšava‘ pomeni oprostitve davka, znižanje stopnje davka ali kakršno koli davčno olajšavo ali vračilo davka (razen olajšave za davčni odtegljaj pri viru);
- (g) ‚dvojna vključitev dohodka‘ pomeni katero koli postavko dohodka, ki je vključena v zakonodajo obeh jurisdikcij, v katerih se pojavi neskladje;
- (h) ‚oseba‘ pomeni posameznika ali subjekt;
- (i) ‚hibridni subjekt‘ pomeni kateri koli subjekt ali ureditev, ki se obravnava kot obdavčljiv subjekt v skladu z zakonodajo ene od jurisdikcij in katerega dohodek ali odhodek se obravnava kot dohodek ali odhodek ene ali več drugih oseb v skladu z zakonodajo druge jurisdikcije;
- (j) ‚finančni instrument‘ pomeni vsak instrument, ki vodi do finančnega donosa ali donosa iz lastniških instrumentov, ki je obdavčen v skladu s pravili za obdavčevanje dolžniških instrumentov, lastniškega kapitala ali izvedenih finančnih instrumentov v skladu z zakonodajo jurisdikcije prejemnika plačila ali plačnika ter vključuje hibridni prenos;
- (k) ‚finančni trgovec‘ je oseba ali subjekt, ki se ukvarja z rednim nakupovanjem in prodajajo finančnih instrumentov na svoje stroške z namenom ustvarjanja dobička;

- (l) ‚hibridni prenos‘ pomeni katero koli ureditev za prenos finančnega instrumenta, pri čemer se osnovni donos prenesenega finančnega instrumenta za davčne namene obravnava, kot da prihaja od več strani v tej ureditvi hkrati;
- (m) ‚tržni hibridni prenos‘ pa pomeni vsak hibridni prenos, ki ga finančni trgovec sklene med rednim poslovanjem in ne v okviru strukturirane ureditve;
- (n) ‚neupoštevana stalna poslovna enota‘ pomeni ureditev, ki se po zakonodaji jurisdikcije, v kateri ima sedež, obravnava kot razlog za dodelitev statusa stalne poslovne enote, po zakonodaji druge jurisdikcije pa se ne obravnava kot razlog za dodelitev statusa stalne poslovne enote“;

(c) dodata se naslednji točki:

- „(10) ‚konsolidirana skupina za namene finančnega računovodstva‘ pomeni skupino, ki jo sestavljajo vsi subjekti, ki so v celoti vključeni v konsolidirane računovodske izkaze, pripravljene v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja ali nacionalnim sistemom računovodskega poročanja države članice;
- (11) ‚strukturirana ureditev‘ pomeni ureditev, ki vključuje hibridno neskladje, pri čemer je cena neskladja vključena v pogoje ureditve, ali ureditev, ki je bila zasnovana tako, da privede do hibridnega neskladja, razen če za davčnega zavezanca ali povezano podjetje ni bilo mogoče razumno pričakovati, da je seznanjeno s hibridnim neskladjem, in ni imelo koristi od vrednosti davčne ugodnosti zaradi hibridnega neskladja.“;

3. člen 4 se spremeni:

(a) v točki (a) odstavka 5 se točka (ii) nadomesti z naslednjim:

„(ii) vsa sredstva in obveznosti se vrednotijo po enaki metodi kot v konsolidiranih računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja ali nacionalnim sistemom računovodskega poročanja države članice,“;

(b) odstavek 8 se nadomesti z naslednjim:

„8. Za namene odstavkov od 1 do 7 se lahko davčnemu zavezancu prizna pravica do uporabe konsolidiranih računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z računovodskimi standardi, ki niso mednarodni standardi računovodskega poročanja ali nacionalni sistem računovodskega poročanja države članice.“;

4. člen 9 se nadomesti z naslednjim:

„Člen 9

Hibridna neskladja

1. Če hibridno neskladje privede do dvojnega odbitka:

(a) se odbitek zavrne v državi članici, ki je jurisdikcija vlagatelja, ter

(b) če se odbitek v jurisdikciji vlagatelja ne zavrne, se zavrne v državi članici, ki je jurisdikcija plačnika.

Kljub temu je tovrsten odbitek možno pobotati z dvojno vključitvijo dohodka, ne glede na to, ali se pojavi v tekočem ali prihodnjem davčnem obdobju.

2. Če hibridno neskladje privede do odbitka brez vključitve:

(a) se odbitek zavrne v državi članici, ki je jurisdikcija plačnika, ter

(b) če se odbitek v jurisdikciji plačnika ne zavrne, se znesek plačila, ki bi drugače privedlo do neskladja, vključi v dohodek v državi članici, ki je jurisdikcija prejemnika plačila.

3. Država članica zavrne odbitek za vsakršno plačilo s strani davčnega zavezanca, s katerim se neposredno ali posredno financira odbiten dohodek, ki privede do hibridnega neskladja prek transakcije ali serije transakcij med povezanimi podjetji ali transakcij, sklenjenih v okviru strukturirane ureditve, razen če ena od jurisdikcij, vključenih v transakcije ali serije transakcij, opravi enakovredno prilagoditev v zvezi s takšnim hibridnim neskladjem.

4. Država članica lahko izključi iz področja uporabe:

(a) točke (b) odstavka 2 tega člena hibridna neskladja, kot so opredeljena v točkah (b), (c), (d) ali (f) prvega pododstavka člena 2(9);

(b) točk (a) in (b) odstavka 2 tega člena hibridna neskladja, ki izhajajo iz plačila obresti na podlagi finančnega instrumenta povezanemu podjetju, kadar:

(i) finančni instrument ima značilnosti, ki vključujejo zamenjavo, reševanje s sredstvi upnikov ali delni odpis;

(ii) je finančni instrument izdan zgolj z namenom izpolnitve zahtev v zvezi z zmožnostjo pokrivanja izgub, ki se uporabljajo za bančni sektor, in je finančni instrument priznan za takšnega v zahtevah v zvezi z zmožnostjo pokrivanja izgub za davkoplačevalca;

(iii) je finančni instrument izdan:

— v povezavi s finančnimi instrumenti, ki vključujejo zamenjavo, reševanje s sredstvi upnikov ali delni odpis, na ravni nadrejene družbe,

— na ravni, potrebni za izpolnjevanje zahtev v zvezi z zmožnostjo pokrivanja izgub, ki se uporabljajo za bančni sektor,

— ne v okviru strukturirane ureditve; ter

(iv) skupni neto odbitek za konsolidirano skupino v skladu z ureditvijo ne presega zneska, kakršen bi bil, če bi davčni zavezanec tak finančni instrument izdal neposredno na trg.

Točka (b) se uporablja do 31. decembra 2022.

5. Če hibridno neskladje vključuje dohodek neupoštevane stalne poslovne enote, ki ni obdavčen v državi članici, v kateri je davčni zavezanec rezident za davčne namene, ta država članica od davčnega zavezanca zahteva, da vključi dohodek, ki bi se drugače pripisal neupoštevani stalni poslovni enoti. To se uporablja, razen če mora država članica oprostiti prihodek na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčenju, ki ga država članica sklene s tretjo državo.

6. Če je hibridni prenos namenjen temu, da privede do olajšave za davčni odtegljaj pri plačilu, ki izhaja iz prenesenega finančnega instrumenta, za več kot eno od udeleženih strani, država članica davčnega zavezanca omeji ugodnost tovrstne olajšave sorazmerno z neto obdavčljivim dohodkom za tako plačilo.“;

5. vstavita se naslednja člena:

„Člen 9a

Obratna hibridna neskladja

1. Če se eden ali več povezanih nerezidenčnih subjektov, ki so skupaj neposredno udeleženi v najmanj 50 odstotkov glasovalnih pravic, kapitalskih deležev ali pravic do deleža dobička v hibridnem subjektu, ki ima sedež ali je ustanovljen v državi članici, nahajajo v jurisdikciji ali jurisdikcijah, ki hibridni subjekt obravnavajo kot davčnega zavezanca, se šteje, da je hibridni subjekt rezident te države članice, njegovi dohodki pa se obdavčijo, kolikor ta dohodek ni sicer obdavčen v skladu z zakoni države članice ali katere koli druge jurisdikcije.

2. Odstavek 1 se ne uporablja za kolektivni naložbeni nosilec. V tem členu kolektivni naložbeni nosilec pomeni naložbeni sklad ali nosilca, ki ima široko lastništvo in diverzificiran portfelj vrednostnih papirjev ter za katerega v državi, v kateri je ustanovljen, velja ureditev za zaščito vlagateljev.

Člen 9b

Neskladja glede davčnega rezidentstva

Če je odbitek plačila, stroškov ali izgube davčnega zavezanca, ki je rezident za davčne namene v dveh ali več jurisdikcijah, odbiten od davčne osnove v obeh jurisdikcijah, država članica davčnega zavezanca zavrne odbitek, če je v drugi jurisdikciji dovoljeno, da se dvojni odbitek pobota z dohodkom, ki ni dvojna vključitev dohodka. Če sta obe jurisdikciji državi članici, država članica, v kateri se davčni zavezanec ne šteje za rezidenta v skladu s sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčenju med državama članicama, zavrne odbitek.“;

6. v členu 10(1) se doda naslednji pododstavek:

„Komisija z odstopanjem od prvega pododstavka do 1. januarja 2022 oceni izvajanje členov 9 in 9b ter zlasti posledice oprostitve iz točke (b) člena 9(4) in o tem poroča Svetu.“;

7. v členu 11 se vstavi naslednji odstavek:

„5a. Države članice z odstopanjem od odstavka 1 sprejmejo in objavijo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s členom 9, do 31. decembra 2019. Komisiji takoj sporočijo besedilo teh predpisov.“

Te določbe uporabljajo od 1. januarja 2020.

Države članice se v sprejetih predpisih sklicujejo na to direktivo ali pa sklic nanjo navedejo ob njihovi uradni objavi. Način sklicevanja določijo države članice“.

Člen 2

1. Države članice do 31. decembra 2019 sprejmejo in objavijo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo. Komisiji takoj sporočijo besedilo teh predpisov.

Te določbe uporabljajo od 1. januarja 2020.

Države članice se v sprejetih predpisih sklicujejo na to direktivo ali pa sklic nanjo navedejo ob njihovi uradni objavi. Način sklicevanja določijo države članice.

2. Države članice sporočijo Komisiji besedilo temeljnih predpisov nacionalnega prava, sprejetih na področju, ki ga ureja ta direktiva.

3. Države članice z odstopanjem od odstavka 1 sprejmejo in objavijo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s členom 9a Direktive (EU) 2016/1164, do 31. decembra 2021. Besedila navedenih predpisov takoj sporočijo Komisiji.

Navedene predpise uporabljajo od 1. januarja 2022.

Države članice se v sprejetih predpisih sklicujejo na to direktivo ali pa sklic nanjo navedejo ob njihovi uradni objavi. Način sklicevanja določijo države članice.

Člen 3

Ta direktiva začne veljati dvajseti dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Člen 4

Ta direktiva je naslovljena na države članice.

V Bruslju, 29. maja 2017

Za Svet
Predsednik
C. CARDONA
