



Βρυξέλλες, 17 Φεβρουαρίου 2017
(OR. en)

6333/17

Διοργανικός φάκελος:
2016/0339 (CNS)

FISC 46
ECOFIN 95

ΣΗΜΕΙΩΜΑ

Αποστολέας: Γενική Γραμματεία του Συμβουλίου

Αποδέκτης: Συμβούλιο

αριθ. προηγ. εγγρ.: 6076/17 FISC 35 ECOFIN 76

Αριθ. εγγρ. Επιτρ.: 13733/16 FISC 173 + ADD 1

Θέμα: Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 όσον αφορά τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες
– Συμβιβαστικό κείμενο της Προεδρίας

Επισυνάπτεται για τις αντιπροσωπίες στο Παράρτημα το συμβιβαστικό κείμενο της Προεδρίας για την προαναφερόμενη πρόταση της Επιτροπής, κατόπιν των συζητήσεων κατά τη συνεδρίαση της EMA στις 15 Φεβρουαρίου 2017.

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

**για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 όσον αφορά τις ασυμφωνίες στη
μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες**

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ιδίως το άρθρο 115,

Έχοντας υπόψη την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής,

Κατόπιν διαβίβασης του σχεδίου νομοθετικής πράξης στα εθνικά κοινοβούλια,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής,

Αποφασίζοντας σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- 1) Είναι επιτακτική ανάγκη να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στον δίκαιο χαρακτήρα των φορολογικών συστημάτων και να επιτραπεί στις κυβερνήσεις να ασκήσουν αποτελεσματικά τη φορολογική τους κυριαρχία. Για τον λόγο αυτό, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έχει εκδώσει συστάσεις για συγκεκριμένη δράση στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS).
- 2) Οι τελικές εκθέσεις για τις 15 επιμέρους δράσεις του ΟΟΣΑ κατά της BEPS δημοσιοποιήθηκαν στις 5 Οκτωβρίου 2015. Το αποτέλεσμα αυτό επικροτήθηκε από το Συμβούλιο στα συμπεράσματά του της 8ης Δεκεμβρίου 2015. Τα συμπεράσματα του Συμβουλίου τόνιζαν την ανάγκη να βρεθούν κοινές πλην ευέλικτες λύσεις σε επίπεδο Ένωσης που να συμβαδίζουν με τα συμπεράσματα του ΟΟΣΑ για την BEPS.
- 3) Για να αντιμετωπιστεί η ανάγκη για πιο δίκαιη φορολόγηση, και ειδικότερα για να δοθεί συνέχεια στα συμπεράσματα του ΟΟΣΑ για την BEPS, η Επιτροπή παρουσίασε στις 28 Ιανουαρίου 2016 τη δέσμη μέτρων που κατάρτισε για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Στο πλαίσιο αυτής της δέσμης μέτρων θεσπίστηκε και η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164¹ του Συμβουλίου σχετικά με τους κανόνες κατά πρακτικών φοροαποφυγής.
- 4) Η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 προβλέπει την καθιέρωση πλαισίου με σκοπό την αντιμετώπιση των ρυθμίσεων που ενέχουν ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.
- 5) Κρίνεται αναγκαία η θέσπιση κανόνων για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με όσο το δυνατόν πιο ολοκληρωμένο τρόπο. Εκτιμώντας ότι η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 καλύπτει μόνο τις ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που οφείλονται στην αλληλεπίδραση μεταξύ των συστημάτων φορολόγησης εταιρειών των κρατών μελών, το Συμβούλιο ECOFIN εξέδωσε στις 12 Ιουλίου 2016 δήλωση με την οποία ζητεί από την Επιτροπή να υποβάλει πρόταση έως τον Οκτώβριο του 2016 για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες προκειμένου να θεσπιστούν κανόνες οι οποίοι να συνάδουν και να είναι εξίσου αποτελεσματικοί με τους κανόνες που συνιστά η έκθεση του ΟΟΣΑ σχετικά με τη δράση 2 του σχεδίου BEPS, με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας έως το τέλος του 2016.

¹ EE L 193, της 19.7.2016, σ. 1.

- 6) Λαμβανομένου υπόψη ότι, μεταξύ άλλων, στην αιτιολογική σκέψη 13 της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 αναφέρεται ότι είναι ζωτικής σημασίας να αναληφθούν περαιτέρω εργασίες σχετικά με άλλες ασυμφωνίες ως προς τη μεταχείριση υβριδικών μέσων, όπως αυτές που εμπλέκουν μόνιμες εγκαταστάσεις, είναι σημαντικό η εν λόγω οδηγία να καλύπτει επίσης τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων.
- 7) Για τη θέσπιση πλαισίου που να συνάδει με την έκθεση του ΟΟΣΑ για την BEPS όσον αφορά τις ρυθμίσεις για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και να είναι εξίσου αποτελεσματικό, είναι σημαντικό η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 να περιλαμβάνει επίσης κανόνες σχετικά με τις υβριδικές μεταβιβάσεις, τις εισαγόμενες ασυμφωνίες και να εξετάζει το πλήρες φάσμα των καταστάσεων διπλής έκπτωσης, ούτως ώστε να μην επιτρέπεται στους φορολογουμένους να εκμεταλλεύονται τυχόν κενά που εξακολουθούν να υπάρχουν.
- 8) Δεδομένου ότι η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 περιλαμβάνει κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ των κρατών μελών, είναι σκόπιμο να συμπεριληφθούν επίσης στην εν λόγω οδηγία κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες όταν τουλάχιστον ένα από τα εμπλεκόμενα μέρη είναι φορολογούμενη εταιρεία ή, στην περίπτωση των αντίστροφων υβριδικών μέσων, οντότητα σε κράτος μέλος καθώς και για τις εισαγόμενες ασυμφωνίες. Κατά συνέπεια, οι κανόνες του άρθρου 9 και του άρθρου 9β θα πρέπει να εφαρμόζονται σε όλους τους φορολογουμένους που υπόκεινται σε φόρο εταιρειών σε ένα κράτος μέλος, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων (ή των ρυθμίσεων που αντιμετωπίζονται ως μόνιμες εγκαταστάσεις) των οντοτήτων που είναι κάτοικοι σε τρίτες χώρες. Το άρθρο 9α θα πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες οι οποίες αντιμετωπίζονται ως διαφανείς για φορολογικούς σκοπούς από κράτος μέλος.
- 9) Οι κανόνες για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων θα πρέπει να αντιμετωπίζουν περιπτώσεις ασυμφωνιών που προκύπτουν από διπλές εκπτώσεις, από ανακολουθίες στον χαρακτηρισμό χρηματοπιστωτικών μέσων, πληρωμών και οντοτήτων ή στη λογιστική αναγνώριση των πληρωμών. Δεδομένου ότι οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε διπλή έκπτωση ή σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, είναι απαραίτητο να θεσπιστούν κανόνες βάσει των οποίων το οικείο κράτος μέλος είτε αρνείται την έκπτωση για πληρωμή, δαπάνες ή ζημίες είτε επιβάλλει στον φορολογούμενο την υποχρέωση συμπερίληψης της πληρωμής στο φορολογητέο του εισόδημα, ανάλογα με την περίπτωση. Ωστόσο, οι κανόνες αυτοί ισχύουν μόνο στις εκπίπτουσες πληρωμές και δεν θα πρέπει να επηρεάζουν τα γενικά χαρακτηριστικά ενός φορολογικού συστήματος, είτε πρόκειται περί κλασικού συστήματος είτε περί συστήματος κατά τεκμήριο κέρδους.

- 10) Ασυμφωνίες μόνιμης εγκατάστασης προκύπτουν όταν οι διαφορές των κανόνων σχετικά με τον επιμερισμό των εσόδων και των δαπανών μεταξύ διαφόρων τμημάτων της ίδιας οντότητας οι οποίοι ισχύουν στη δικαιοδοσία όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση και αυτών που ισχύουν στη δικαιοδοσία όπου βρίσκεται η φορολογική κατοικία προκαλούν ασυμφωνία των φορολογικών αποτελεσμάτων· οι εν λόγω ασυμφωνίες περιλαμβάνουν τις περιπτώσεις όπου η κατάσταση ασυμφωνίας πηγάζει εκ του γεγονότος ότι μια μόνιμη εγκατάσταση δεν λαμβάνεται υπόψη σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου βρίσκεται το υποκατάστημα. Οι εν λόγω καταστάσεις ασυμφωνίας ενδέχεται να οδηγούν σε διπλή έκπτωση ή σε έκπτωση χωρίς καταχώριση, και θα πρέπει, συνεπώς, να εξαλείφονται. Σε περίπτωση μόνιμων εγκαταστάσεων που δεν λαμβάνονται υπόψη, το κράτος μέλος όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει το εισόδημα το οποίο σε αντίθετη περίπτωση θα αποδίδετο στη μόνιμη εγκατάσταση.
- 11) Τυχόν προσαρμογές που απαιτούνται βάσει της παρούσας οδηγίας δεν θα πρέπει κατ' αρχήν να επηρεάζουν την κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης μεταξύ δικαιοδοσιών που έχουν συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας.
- 12) Για τη διασφάλιση της αναλογικότητας, είναι αναγκαίο να αντιμετωπίζονται μόνο οι περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται ουσιαστικός κίνδυνος φοροαποφυγής μέσω της χρήσης ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Είναι, συνεπώς, σκόπιμο να καλυφθούν οι ασυμφωνίες που προκύπτουν μεταξύ της έδρας και μιας μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ του φορολογούμενου και των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του, μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων καθώς και οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που οφείλονται σε δομημένη ρύθμιση στην οποία εμπλέκεται ένας φορολογούμενος.
- 13) Οι ασυμφωνίες που σχετίζονται ιδιαιτέρως με τον υβριδικό χαρακτήρα οντοτήτων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται μόνον στις περιπτώσεις στις οποίες μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ασκεί -τουλάχιστον- πραγματικό έλεγχο επί των υπόλοιπων συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Συνεπώς, σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να απαιτείται μια συνδεδεμένη επιχείρηση να ελέγχεται από τον φορολογούμενο ή άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση, ή να ελέγχει τον φορολογούμενο ή άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση, μέσω συμμετοχής με δικαιώματα ψήφου, με κεφάλαιο ή με δικαίωμα είσπραξης των κερδών σε ποσοστό 50 % ή περισσότερο. Η κυριότητα, ή τα δικαιώματα των προσώπων που ενεργούν από κοινού, θα πρέπει να αθροίζονται για τους σκοπούς της εφαρμογής του ανωτέρω κανόνα.

- 14) Προκειμένου να παρασχεθεί ένας επαρκώς συνεκτικός ορισμός της «συνδεδεμένης επιχείρησης» για τους σκοπούς των κανόνων σχετικά με τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, ο εν λόγω ορισμός θα πρέπει να περιλαμβάνει επίσης κάθε οντότητα που ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς, κάθε επιχείρηση στην οποία ο φορολογούμενος ασκεί σημαντική επιρροή στον τομέα της διαχείρισης και, αντιστρόφως, κάθε επιχείρηση που ασκεί σημαντική επιρροή στη διαχείριση του φορολογουμένου.
- 15) Είναι απαραίτητο να αντιμετωπιστούν τέσσερις γενικοί τύποι καταστάσεων ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων: πρώτον, ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμές στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου· δεύτερον, ασυμφωνίες που είναι συνέπεια διαφορών στον επιμερισμό των πληρωμών προς μια υβριδική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση (και ως αποτέλεσμα των πληρωμών σε μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη)· τρίτον, ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που προκύπτουν από πληρωμές που πραγματοποιούνται από υβριδικές οντότητες στον ιδιοκτήτη τους ή τεκμαιρόμενες πληρωμές μεταξύ της έδρας και μιας μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων· τέλος, καταστάσεις διπλής έκπτωσης ως αποτέλεσμα των πληρωμών που πραγματοποιεί η υβριδική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.
- 16) Όσον αφορά τις πληρωμές στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου, ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι δυνατόν να προκύψει όταν η κατάσταση της έκπτωσης χωρίς καταχώριση οφείλεται στις διαφορές ως προς τον χαρακτηρισμό του μέσου ή των πληρωμών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του εν λόγω μέσου. Εάν ο χαρακτήρας της πληρωμής πληροί τις προϋποθέσεις για απαλλαγή από τη διπλή φορολογία βάσει της νομοθεσίας που ισχύει στη δικαιοδοσία του δικαιούχου της πληρωμής (π.χ. φορολογική απαλλαγή, μείωση του συντελεστή του φόρου ή οποιαδήποτε πίστωση ή επιστροφή φόρου), τότε η πληρωμή θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οδηγεί σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, στο βαθμό του ποσού μειωμένης φορολόγησης που προκύπτει. Μια πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν θα πρέπει, ωστόσο, να θεωρείται ότι οδηγεί σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων εφόσον η φορολογική ελάφρυνση που χορηγείται στη δικαιοδοσία του δικαιούχου της πληρωμής οφείλεται αποκλειστικά στο φορολογικό καθεστώς του δικαιούχου της πληρωμής ή στο γεγονός ότι το μέσο υπόκειται σε όρους ειδικού καθεστώτος.

- (16α) Προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιθύμητα αποτελέσματα κατά την αλληλεπίδραση ανάμεσα στον κανόνα περί υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου και τις απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών που επιβάλλονται στις τράπεζες, και με την επιφύλαξη κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας μέσα που έχουν εκδοθεί εντός του ομίλου με αποκλειστικό σκοπό να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών του εκδότη και όχι με σκοπό την αποφυγή φόρου.
- 17) Όσον αφορά τις πληρωμές που πραγματοποιούνται προς υβριδική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, προκύπτει ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων όταν η κατάσταση έκπτωσης χωρίς καταχώριση απορρέει από τις διαφορές στους κανόνες που διέπουν τον επιμερισμό της πληρωμής αυτής μεταξύ της υβριδικής οντότητας και του ιδιοκτήτη της (στην περίπτωση πληρωμής που πραγματοποιείται προς υβριδική οντότητα) ή μεταξύ της έδρας και μιας μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων (στην περίπτωση τεκμαιρόμενης πληρωμής προς μόνιμη εγκατάσταση). Ο ορισμός της ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων θα πρέπει να ισχύει μόνο όταν η κατάσταση ασυμφωνίας είναι αποτέλεσμα των διαφορών στους κανόνες που διέπουν τον επιμερισμό των πληρωμών σύμφωνα με τη νομοθεσία των δύο περιοχών δικαιοδοσίας και η πληρωμή δεν θα πρέπει να συνεπάγεται ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων όταν αυτή θα προέκυπτε ούτως ή άλλως λόγω του αφορολόγητου καθεστώτος του δικαιούχου πληρωμής βάσει της νομοθεσίας οποιασδήποτε δικαιοδοσίας δικαιούχου πληρωμής.
- 18) Ο ορισμός της ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων θα πρέπει να καλύπτει επίσης τις καταστάσεις έκπτωσης χωρίς καταχώριση που είναι αποτέλεσμα πληρωμών προς μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη. Ως μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη νοείται οποιαδήποτε ρύθμιση η οποία θεωρείται ότι οδηγεί σε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου βρίσκεται η έδρα, αλλά δεν αντιμετωπίζεται ως μόνιμη εγκατάσταση βάσει της νομοθεσίας της άλλης δικαιοδοσίας. Ο κανόνας της ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων δεν θα πρέπει να ισχύει, ωστόσο, όταν η ασυμφωνία θα προέκυπτε ούτως ή άλλως λόγω του αφορολόγητου καθεστώτος του δικαιούχου πληρωμής βάσει της νομοθεσίας οποιασδήποτε δικαιοδοσίας δικαιούχου πληρωμής.

- 19) Όσον αφορά τις πληρωμές που πραγματοποιούνται από υβριδική οντότητα προς τον ιδιοκτήτη της ή τις τεκμαιρόμενες πληρωμές μεταξύ της έδρας και μιας μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων, ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι δυνατόν να προκύψει όταν η κατάσταση της έκπτωσης χωρίς καταχώριση οφείλεται στο ότι η πληρωμή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή δεν αναγνωρίζεται στη δικαιοδοσία του δικαιούχου της πληρωμής. Στην περίπτωση αυτή που η κατάσταση ασυμφωνίας είναι συνέπεια της μη αναγνώρισης της πληρωμής ή της τεκμαιρόμενης πληρωμής, ως δικαιοδοσία του δικαιούχου πληρωμής νοείται η δικαιοδοσία όπου η πληρωμή (ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή) αντιμετωπίζεται ως εισπραχθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή. Όπως και σε άλλες ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών οντοτήτων και υποκαταστημάτων που οδηγούν σε καταστάσεις έκπτωσης χωρίς καταχώριση, δεν θα πρέπει να προκύπτει ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων όταν ο δικαιούχος πληρωμής απαλλάσσεται της φορολογίας σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του δικαιούχου. Όσον αφορά αυτή την κατηγορία ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, ωστόσο, τυχόν κατάσταση ασυμφωνίας θα ήταν δυνατόν να προκύψει μόνον στις περιπτώσεις που η δικαιοδοσία του δικαιούχου πληρωμής παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση σε σχέση με την πληρωμή ή την τεκμαιρόμενη πληρωμή να συμψηφίζεται έναντι ποσού που δεν συνιστά εισόδημα διπλής καταχώρισης. Εάν η δικαιοδοσία του πληρωτή επιτρέπει η έκπτωση να μεταφερθεί σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η απαίτηση προσαρμογής σύμφωνα με την οδηγία μπορεί να αναβληθεί έως τη χρονική στιγμή που η έκπτωση θα συμψηφιστεί πραγματικά με ποσό που δεν συνιστά εισόδημα διπλής καταχώρισης στη δικαιοδοσία του πληρωτή.
- 20) Ο ορισμός της ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων θα πρέπει επίσης να καλύπτει τις καταστάσεις διπλής έκπτωσης, ανεξαρτήτως εάν προκύπτουν ως αποτέλεσμα πληρωμών, δαπανών που δεν αντιμετωπίζονται ως πληρωμές δυνάμει της τοπικής νομοθεσίας ή ως αποτέλεσμα λογιστικών ζημιών που αφορούν αποσβέσεις. Όπως και στην περίπτωση των τεκμαιρόμενων πληρωμών και των πληρωμών από υβριδική οντότητα που δεν λαμβάνονται υπόψη από τον δικαιούχο, ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι ωστόσο δυνατόν να προκύψει στις περιπτώσεις που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφιστεί έναντι ποσού που δεν συνιστά εισόδημα διπλής καταχώρισης. Αυτό σημαίνει ότι εάν η δικαιοδοσία του πληρωτή επιτρέπει η έκπτωση να μεταφερθεί σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η απαίτηση προσαρμογής σύμφωνα με την οδηγία μπορεί να αναβληθεί έως τη χρονική στιγμή που η έκπτωση θα συμψηφιστεί πραγματικά με ποσό που δεν συνιστά εισόδημα διπλής καταχώρισης στη δικαιοδοσία του πληρωτή.

- 21) Οι διαφορές των φορολογικών αποτελεσμάτων που οφείλονται αποκλειστικά σε διαφορές ως προς την αξία που αποδίδεται σε μια πληρωμή, μεταξύ άλλων και με την εφαρμογή μεταβιβαστικής τιμολόγησης, δεν θα πρέπει να εμπίπτουν στο πεδίο των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Επιπλέον, δεδομένου ότι κάθε δικαιοδοσία χρησιμοποιεί διαφορετικές φορολογικές περιόδους και έχει διαφορετικούς κανόνες για την αναγνώριση της χρονικής στιγμής κατά την οποία ένα έσοδο ή έξοδο πιστώθηκε ή χρεώθηκε, οι προκύπτουσες χρονικές διαφοροποιήσεις δεν θα πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται ότι οδηγούν σε ασυμφωνίες των φορολογικών αποτελεσμάτων. Ωστόσο, μια εκπεστέα πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου η οποία δεν μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι θα περιληφθεί στο εισόδημα εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος θα πρέπει να θεωρείται ότι οδηγεί σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων εφόσον η κατάσταση έκπτωσης χωρίς καταχώριση που προκύπτει μπορεί να αποδοθεί σε διαφορές ως προς τον χαρακτηρισμό του χρηματοπιστωτικού μέσου ή των πληρωμών στο πλαίσιο αυτό. Θα πρέπει να γίνει κατανοητό ότι είναι δυνατόν να προκύψει κατάσταση ασυμφωνίας αν πληρωμή που πραγματοποιείται στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν περιληφθεί στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος. Μια παρόμοια πληρωμή θα πρέπει να θεωρείται ότι έχει περιληφθεί στο εισόδημα εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, εάν έχει περιληφθεί από τον δικαιούχο εντός 12 μηνών από τη λήξη της φορολογικής περιόδου του πληρωτή ή εάν το χρονικό διάστημα πληροί την αρχή των «ίσων όρων». Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν η πληρωμή να συμπεριλαμβάνεται εντός καθορισμένης χρονικής προθεσμίας προκειμένου να αποφεύγεται η δημιουργία κατάστασης ασυμφωνίας και να διασφαλίζεται ο φορολογικός έλεγχος.
- 22) Οι υβριδικές μεταβιβάσεις είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση εάν, βάσει της συμφωνίας που διέπει τη μεταβίβαση ενός χρηματοπιστωτικού μέσου, η υποκείμενη απόδοση του συγκεκριμένου μέσου πιστώνεται από περισσότερα από ένα συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η πληρωμή στο πλαίσιο της υβριδικής μεταβίβασης θα μπορούσε να οδηγήσει σε έκπτωση για τον πληρωτή ενώ θα θεωρείται ως επιστροφή στο υποκείμενο μέσο από τον δικαιούχο. Αυτή η διαφοροποίηση όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση είναι δυνατόν να οδηγήσει σε αποτέλεσμα έκπτωσης χωρίς καταχώριση ή στη δημιουργία πλεονάζουσας πίστωσης φόρου για τον παρακρατούμενο φόρο στην πηγή στο υποκείμενο μέσο. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω ασυμφωνίες θα πρέπει να εξαλειφθούν. Σε περίπτωση έκπτωσης χωρίς καταχώριση θα πρέπει να ισχύουν οι ίδιοι κανόνες όπως για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών από πληρωμές στο πλαίσιο ενός υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου. Στην περίπτωση υβριδικών μεταφορών που έχουν δομηθεί για να παράγουν πλεονάζουσες πιστώσεις φόρου, το οικείο κράτος μέλος θα πρέπει να εμποδίζει τον πληρωτή να αξιοποιεί την πλεονάζουσα πίστωση για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, μεταξύ άλλων και με την εφαρμογή ενός γενικού κανόνα για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής που συνάδει με το άρθρο 6 της οδηγίας.

- 23) Είναι αναγκαίο να προβλεφθεί κανόνας που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να αντιμετωπίζουν τυχόν ανακολουθίες στη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο και την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας οι οποίες οδηγούν σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων ακόμη και όταν τα κράτη μέλη ενεργούν σύμφωνα με την παρούσα οδηγία. Όταν ανακύπτει τέτοια κατάσταση και ο βασικός κανόνας που προβλέπεται στην παρούσα οδηγία δεν έχει εφαρμογή, θα πρέπει να εφαρμόζεται συμπληρωματικός κανόνας. Πάντως, η εφαρμογή τόσο των πρωτογενών όσο και των δευτερογενών κανόνων ισχύει μόνο για υβριδικές αναντιστοιχίες όπως αυτές ορίζονται από την οδηγία, και δεν πρέπει να επηρεάζει τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος του κράτους μέλους.
- 24) Οι εισαγόμενες ασυμφωνίες μετατοπίζουν την επίπτωση μιας ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων μεταξύ μερών τρίτων χωρών στη δικαιοδοσία κράτους μέλους μέσω της χρήσης μη υβριδικού μέσου, υπονομεύοντας με τον τρόπο αυτό την αποτελεσματικότητα των κανόνων που εξουδετερώνουν τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Πληρωμή που εκπίπτει σε κράτος μέλος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη χρηματοδότηση δαπάνης που ενέχει ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Για την αντιμετώπιση των εν λόγω εισαγόμενων ασυμφωνιών, είναι απαραίτητο να συμπεριληφθούν κανόνες διὰ των οποίων να μην επιτρέπεται η έκπτωση μιας πληρωμής σε περίπτωση που το αντίστοιχο εισόδημα από την πληρωμή αυτή συμψηφίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με έκπτωση που προκύπτει βάσει ρύθμισης που ενέχει ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, με αποτέλεσμα διπλή έκπτωση ή έκπτωση χωρίς καταχώριση μεταξύ τρίτων χωρών.
- 25) Τυχόν ασυμφωνία στη μεταχείριση διπλής έδρας είναι δυνατόν να οδηγήσει σε διπλή έκπτωση εάν μια πληρωμή που πραγματοποιείται από φορολογούμενο διπλής έδρας εκπίπτει βάσει των νομοθεσιών αμφοτέρων των περιοχών δικαιοδοσίας όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος. Δεδομένου ότι οι ασυμφωνίες διπλής έδρας είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε καταστάσεις διπλής έκπτωσης, θα πρέπει να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να αρνούνται την έκπτωση εις διπλούν που προκύπτει σε σχέση με εταιρία διπλής έδρας εφόσον η πληρωμή αυτή συμψηφίζεται με ποσό που δεν αντιμετωπίζεται ως εισόδημα σύμφωνα με την νομοθεσία της έτερης δικαιοδοσίας.

- 26) Στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να βελτιωθεί η ανθεκτικότητα της εσωτερικής αγοράς συνολικά έναντι των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Αυτό δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από τα κράτη μέλη όταν ενεργούν μεμονωμένα, δεδομένου ότι τα εθνικά συστήματα φορολογίας των εταιρειών διαφέρουν μεταξύ τους και ότι η ανεξάρτητη ανάληψη δράσης από τα κράτη μέλη απλώς θα αναπαραγάγει τον υφιστάμενο κατακερματισμό της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Η προσέγγιση αυτή θα επιτρέψει να συνεχιστούν οι αδυναμίες και οι στρεβλώσεις ως προς την αλληλεπίδραση των διαφόρων εθνικών μέτρων. Επομένως, το αποτέλεσμα θα είναι η έλλειψη συντονισμού. Απεναντίας, λόγω του διασυννοριακού χαρακτήρα των ρυθμίσεων για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και της ανάγκης να υιοθετηθούν λύσεις που να ανταποκρίνονται στο σύνολο της εσωτερικής αγοράς, ο εν λόγω στόχος μπορεί να επιτευχθεί καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης. Συνεπώς, η Ένωση μπορεί να λάβει μέτρα, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία ορίζεται στο ίδιο άρθρο, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα απαιτούμενα για την επίτευξη του προαναφερθέντος στόχου. Με τον καθορισμό του απαιτούμενου επιπέδου προστασίας για την εσωτερική αγορά, η παρούσα οδηγία αποσκοπεί μόνο στο να επιτύχει το αναγκαίο επίπεδο συντονισμού εντός της Ένωσης για τους σκοπούς της υλοποίησης των στόχων της.
- 27) Κατά την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη πρέπει να χρησιμοποιούν τις εξηγήσεις και παραδείγματα που ισχύουν στην έκθεση του ΟΟΣΑ για την Εξουδετέρωση των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, Δράση 2-2015 της τελικής έκθεσης ως πηγή παραδειγμάτων ή ερμηνειών εφόσον συνάδουν με τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας και του ενωσιακού δικαίου.
- 28) Οι κανόνες περί ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων του άρθρου 9 παράγραφοι 1 και 2 θα εφαρμόζονται μόνο στο βαθμό που η περίπτωση κατά την οποία ενέχεται ένας υποκείμενος στον φόρο, οδηγεί σε αποτέλεσμα ασυμφωνίας. Δεν πρέπει να προκύπτει αποτέλεσμα ασυμφωνίας όταν η ρύθμιση υπόκειται σε προσαρμογή σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 5 ή το άρθρο 9α και κατά συνέπεια, οι ρυθμίσεις που υπόκεινται σε προσαρμογή σύμφωνα με τα εν λόγω τμήματα της οδηγίας δεν θα πρέπει να υπόκεινται σε οιαδήποτε περαιτέρω προσαρμογή σύμφωνα με τους κανόνες περί ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.
- 29) Όταν διατάξεις άλλης οδηγίας, όπως αυτές της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, έχουν ως αποτέλεσμα την εξουδετέρωση της ασυμφωνίας των φορολογικών αποτελεσμάτων δεν θα πρέπει να υπάρχει περιθώριο για την εφαρμογή των κανόνων περί ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που προβλέπονται από την παρούσα οδηγία.

- 30) Η Επιτροπή θα πρέπει να αξιολογήσει την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας πέντε έτη μετά την έναρξη ισχύος της και να υποβάλει έκθεση στο Συμβούλιο. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την αξιολόγηση αυτή.
- 31) Ως εκ τούτου, η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

Η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 τροποποιείται ως εξής:

1) Το άρθρο 1 τροποποιείται ως εξής:

Προστίθεται μία νέα παράγραφος μετά την πρώτη παράγραφο:

«2. Το άρθρο 9α θα πρέπει επίσης να εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες οι οποίες αντιμετωπίζονται ως διαφανείς για φορολογικούς σκοπούς από κράτος μέλος»,

2) Το άρθρο 2 τροποποιείται ως εξής:

α) στο σημείο 4), το τελευταίο εδάφιο αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 και του άρθρου 9α:

- i) Σε περίπτωση που το αποτέλεσμα ασυμφωνίας απορρέει από το άρθρο 2, παράγραφος 9, στοιχείο β), γ), δ), ε) ή ζ), ή εάν απαιτείται προσαρμογή σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 3 ή το άρθρο 9α, ο ορισμός της συνδεδεμένης επιχείρησης έχει τροποποιηθεί ώστε η απαίτηση του 25% να αντικατασταθεί από την απαίτηση για 50%·

- ii) ένα πρόσωπο το οποίο ενεργεί από κοινού με άλλο πρόσωπο ως προς τα δικαιώματα ψήφου ή την ιδιοκτησία του κεφαλαίου μιας οντότητας θεωρείται ότι διατηρεί συμμετοχή στο σύνολο των δικαιωμάτων ψήφου ή της ιδιοκτησίας του κεφαλαίου της εν λόγω οντότητας που κατέχει το άλλο πρόσωπο·
- iii) ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται επίσης η οντότητα που ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς στον οποίο ανήκει και ο φορολογούμενος, η επιχείρηση στην οποία ο φορολογούμενος ασκεί σημαντική επιρροή στον τομέα της διαχείρισης ή η επιχείρηση που ασκεί σημαντική επιρροή στη διαχείριση του φορολογουμένου.»

β) το σημείο 9) αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«9) ως «ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων» νοείται η κατάσταση στην οποία εμπλέκεται ένας φορολογούμενος ή αναφορικά με το άρθρο 9 παράγραφος 3 μια οντότητα εάν:

- α) η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου οδηγεί σε αποτέλεσμα έκπτωσης χωρίς καταχώριση, και:
 - i) η πληρωμή αυτή δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, και
 - ii) το αποτέλεσμα της ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές στον χαρακτηρισμό του μέσου ή της πληρωμής που πραγματοποιείται στο πλαίσιο του.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος κατά το οποίο:

- η πληρωμή συνοδεύεται από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου φορολογικής περιόδου η οποία αρχίζει εντός 12 μηνών από τη λήξη της φορολογικής περιόδου του πληρωτή· ή
- είναι εύλογο να αναμένεται ότι οι πληρωμές θα συμπεριληφθούν από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου σε μελλοντική περίοδο, και οι όροι πληρωμής είναι εκείνοι που αναμένεται να συμφωνηθούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων·

- β) η πληρωμή σε υβριδική οντότητα οδηγεί σε αποτέλεσμα έκπτωσης χωρίς καταχώριση και το εν λόγω αποτέλεσμα ασυμφωνίας είναι το αποτέλεσμα των διαφορών στην κατανομή των πληρωμών προς την υβριδική οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας που είναι εγκατεστημένη ή καταχωρισμένη η υβριδική οντότητα και της δικαιοδοσίας οιουδήποτε προσώπου με συμμετοχή στην εν λόγω υβριδική οντότητα·
- γ) πληρωμή προς οντότητα με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις συνεπάγεται έκπτωση χωρίς καταχώριση και αυτό το αποτέλεσμα ασυμφωνίας είναι το αποτέλεσμα των διαφορών όσον αφορά την κατανομή των πληρωμών μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης, ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου δραστηριοποιείται η οντότητα·
- δ) μια πληρωμή οδηγεί σε αποτέλεσμα έκπτωσης χωρίς καταχώριση ως αποτέλεσμα πληρωμής προς μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη·
- ε) μια πληρωμή από υβριδική οντότητα συνεπάγεται έκπτωση χωρίς καταχώριση και η ασυμφωνία αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας του δικαιοδοτικού συστήματος του δικαιούχου·
- στ) η τεκμαιρόμενη πληρωμή μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων συνεπάγεται έκπτωση χωρίς καταχώριση και η ασυμφωνία οφείλεται στο γεγονός ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου· και
- ζ) προκύπτει αποτέλεσμα διπλής έκπτωσης.

Για τους σκοπούς του παρόντος στοιχείου 9):

- i) πληρωμή που αντιπροσωπεύει την υποκείμενη απόδοση επί μεταβιβαζόμενου χρηματοπιστωτικού μέσου δεν πρέπει να δημιουργεί υβριδική ασυμφωνία βάσει του στοιχείου α) όταν η πληρωμή γίνεται από χρηματιστή βάσει αγοραίας υβριδικής μεταβίβασης, εφόσον η δικαιοδοσία στην οποία υπάγεται ο πληρωτής απαιτεί από το χρηματιστή να περιλαμβάνει ως εισόδημα όλα τα ποσά που εισέπραξε σε σχέση με το μεταβιβαζόμενο χρηματοοικονομικό μέσο·

- ii) ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων προκύπτει μόνο στο πλαίσιο των παραγράφων ε), στ) ή ζ), στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφιστεί έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής καταχώρισης,
- iii) το αποτέλεσμα ασυμφωνίας δεν θεωρείται ως ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων εκτός εάν προκύψει μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μεταξύ φορολογούμενου και συνδεδεμένης επιχείρησης, μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης, μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας ή μέσω δομημένης ρύθμισης.

Για τους σκοπούς του εν λόγω σημείου και των άρθρων 9, 9α και 9β:

Ως «ασυμφωνία» νοείται η διπλή έκπτωση ή η έκπτωση χωρίς καταχώριση.

Ως «διπλή έκπτωση» νοείται η έκπτωση της ίδιας πληρωμής, δαπανών ή ζημιών στη δικαιοδοσία στην οποία έγινε η πληρωμή, έχουν πραγματοποιηθεί οι δαπάνες ή προκύπτουν οι ζημιές (τη δικαιοδοσία του πληρωτή) και σε μία άλλη τη δικαιοδοσία (τη δικαιοδοσία του επενδυτή). Στην περίπτωση πληρωμής από υβριδική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση η δικαιοδοσία του πληρωτή είναι εκείνη στην οποία είναι εγκατεστημένη ή τοποθετημένη η υβριδική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.

Ως «έκπτωση χωρίς καταχώριση» νοείται η έκπτωση πληρωμής (ή της τεκμαιρόμενης πληρωμής μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων) σε οιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή αυτή (ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή) θεωρείται ότι έχει υλοποιηθεί (τη δικαιοδοσία του πληρωτή) χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω πληρωμής (ή της τεκμαιρόμενης πληρωμής) στη δικαιοδοσία του δικαιούχου. Η δικαιοδοσία του δικαιούχου είναι οιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή (ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή) εισπράττεται ή αντιμετωπίζεται ως εισπραχθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία οιασδήποτε άλλης δικαιοδοσίας.

Ως «έκπτωση» νοείται το ποσό που πρέπει να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή ή του επενδυτή. Ο όρος «πρέπει να εκπέσει» πρέπει να ερμηνεύεται αναλόγως.

Ως «καταχώριση» νοείται το ποσό το οποίο λαμβάνεται υπόψη στο φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή. Πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου, δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι έχει καταχωριστεί στο βαθμό που η πληρωμή δικαιολογεί οιαδήποτε φορολογική ελάφρυνση που οφείλεται αποκλειστικά στο γεγονός ότι η πληρωμή χαρακτηρίζεται από τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή.

Ο όρος «πρέπει να εκπέσει» πρέπει να ερμηνεύεται αναλόγως.

Ως «φορολογική ελάφρυνση» νοείται η φορολογική απαλλαγή, μείωση του φορολογικού συντελεστή ή κάθε έκπτωση ή επιστροφή (πλην της πίστωσης φόρου για τους φόρους που παρακρατούνται στην πηγή).

Ως «διπλή καταχώριση εισοδήματος» νοείται κάθε σημείο εισοδήματος που περιλαμβάνεται στο πλαίσιο της νομοθεσίας και των δύο δικαιοδοσιών όπου έχει προκύψει αποτέλεσμα ασυμφωνίας.

Ως «πρόσωπο» νοείται φυσικό πρόσωπο ή οντότητα.

Ως «υβριδική οντότητα» νοείται κάθε οντότητα ή ρύθμιση που θεωρείται ως φορολογητέα οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία μιας δικαιοδοσίας και της οποίας το εισόδημα ή οι δαπάνες θεωρούνται ως εισόδημα ή δαπάνες ενός ή περισσότερων άλλων προσώπων βάσει της νομοθεσίας άλλης δικαιοδοσίας.

Ως «χρηματοπιστωτικό μέσο» νοείται κάθε μέσο στο βαθμό που οδηγεί σε χρηματοδότηση ή απόδοση των ιδίων κεφαλαίων που φορολογείται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τη φορολόγηση του χρέους, των μετοχικών κεφαλαίων ή των παραγώγων σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας, είτε του δικαιούχου ή του πληρωτή και περιλαμβάνει υβριδική μεταβίβαση.

Ως «χρηματιστής» νοείται πρόσωπο ή οντότητα που εξ επαγγέλματος αγοράζει και πωλεί σε τακτική βάση χρηματοπιστωτικά μέσα για ίδιο λογαριασμό με σκοπό το κέρδος.

Ως «υβριδική μεταβίβαση» νοείται κάθε συμφωνία μεταβίβασης χρηματοπιστωτικού μέσου όταν η υποκείμενη απόδοση αυτού του μέσου λογίζεται από φορολογική άποψη ότι προκύπτει ταυτόχρονα από περισσότερα του ενός μέρη στη συμφωνία, ενώ ως «αγοραία υβριδική μεταβίβαση» νοείται κάθε μεταβίβαση που συνάπτει χρηματιστής κατά τη συνήθη επιχειρηματική δραστηριότητα, και όχι ως μέρος διαρθρωμένης συμφωνίας.

Ως «μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη» νοείται οιαδήποτε ρύθμιση η οποία θεωρείται ότι οδηγεί σε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της έδρας, αλλά που δεν αντιμετωπίζεται ότι οδηγεί σε μόνιμη εγκατάσταση από την νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας.

γ) προστίθενται τα ακόλουθα σημεία 10) και 11):

- «10) ως «ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς» νοείται ο όμιλος ο οποίος αποτελείται από όλες τις οντότητες οι οποίες ενσωματώνονται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους,
- 11) ως «δομημένη ρύθμιση» νοείται η ρύθμιση που αφορά ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων όπου το αποτέλεσμα της ασυμφωνίας αποτιμάται στους όρους της ρύθμισης ή ρύθμιση που έχει σχεδιαστεί με σκοπό να παράγει αποτέλεσμα ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, εκτός εάν δεν μπορούσε ευλόγως να αναμένεται ότι ο φορολογούμενος ή μια συνδεδεμένη επιχείρηση είχε επίγνωση της ασυμφωνίας στη μεταχείριση υβριδικών μέσων και δεν συμμετείχε στην αποτίμηση της αξίας του φορολογικού οφέλους που συνεπάγεται η ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.»·

3) Το άρθρο 4 τροποποιείται ως εξής:

α) στην παράγραφο 5 στοιχείο α), το σημείο ii) αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

- «ii) όλα τα στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις αποτιμώνται με βάση την ίδια μέθοδο, όπως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους.»·

β) η παράγραφος 8 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«8. Για τους σκοπούς των παραγράφων 1 έως 7, μπορεί να δοθεί στον φορολογούμενο το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με άλλα λογιστικά πρότυπα πέραν των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς ή του εθνικού συστήματος χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους.»

4) Το άρθρο 9 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«Άρθρο 9

Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων

1. Στο βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων οδηγεί σε διπλή έκπτωση:
 - α) η έκπτωση δεν γίνεται δεκτή στο κράτος μέλος της δικαιοδοσίας του επενδυτή, και
 - β) όταν η έκπτωση γίνεται δεκτή στη δικαιοδοσία του επενδυτή, δεν θα πρέπει να γίνεται δεκτή στο κράτος μέλος της δικαιοδοσίας του πληρωτή.

Ωστόσο, η έκπτωση αυτή είναι επιλέξιμη για συμψηφισμό με διπλή καταχώριση εσόδων που σημειώνονται σε τρέχουσα ή μεταγενέστερη περίοδο.

2. Στο βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώριση:
 - α) η έκπτωση δεν γίνεται δεκτή στο κράτος μέλος της δικαιοδοσίας του πληρωτή, και
 - β) εφόσον η έκπτωση γίνεται δεκτή στη δικαιοδοσία του πληρωτή, το ποσό της πληρωμής που άλλως θα οδηγούσε σε αποτέλεσμα ασυμφωνίας θα πρέπει να περιληφθεί στα έσοδα της δικαιοδοσίας του πληρωτή.

3. Ένα κράτος μέλος δεν επιτρέπει έκπτωση για κάθε πληρωμή από φορολογούμενο στο βαθμό που η εν λόγω πληρωμή άμεσα ή έμμεσα, χρηματοδοτεί εκπίπτουσα δαπάνη η οποία οδηγεί σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή που αποτελεί μέρος ενός δομημένου διακανονισμού, πλην του βαθμού στον οποίο μία από τις δικαιοδοσίες που εμπλέκονται στις συναλλαγές ή στη σειρά συναλλαγών έχει προβεί σε ισοδύναμη προσαρμογή όσον αφορά την εν λόγω ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.
4. Ένα κράτος μέλος δύναται να εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής:
- α) του άρθρου 9, παρ. 2), στοιχείο β) τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων που ορίζονται στο άρθρο 2, παρ. 9), στοιχεία β), γ), δ) ή στ),
 - β) του άρθρου 9 παράγραφος 2 στοιχείο α) και β) τις ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή τόκου προς συνδεδεμένη επιχείρηση βάσει χρηματοπιστωτικού μέσου, όταν:
 - i) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει χαρακτηριστικά μετατροπής, διάσωσης με ίδια μέσα ή απομείωσης·
 - ii) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί με μόνο σκοπό να ικανοποιήσει απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών που ισχύουν για τον τραπεζικό τομέα και το χρηματοοικονομικό μέσο αναγνωρίζεται ως τέτοιο στις απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών του φορολογουμένου·
 - iii) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί
 - σε σχέση με χρηματοδοτικά μέσα με χαρακτηριστικά μετατροπής, διάσωσης με ίδια μέσα ή απομείωσης στο επίπεδο μητρικής επιχείρησης·
 - σε επίπεδο που απαιτείται ώστε να πληρούνται οι ισχύουσες απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών· και
 - όχι ως μέρος διαρθρωμένης συμφωνίας· και

iv) η συνολική καθαρή μείωση για τον ενοποιημένο όμιλο βάσει της συμφωνίας δεν υπερβαίνει το ύψος που θα είχε εάν ο φορολογούμενος είχε εκδώσει ένα τέτοιο χρηματοπιστωτικό μέσο απευθείας στην αγορά.

Η παράγραφος 1β εφαρμόζεται έως τις [31 Δεκεμβρίου 2022].

5. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων συνεπάγεται εισόδημα από μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη το οποίο δεν υπόκειται σε φορολόγηση στο κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογούμενος είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς, το εν λόγω κράτος μέλος επιβάλλει στον φορολογούμενο την υποχρέωση να συμπεριλάβει το εισόδημα το οποίο διαφορετικά θα αποδιδόταν στη μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη. Η παρούσα διάταξη ισχύει εκτός εάν το κράτος μέλος οφείλει να εξαιρέσει το εισόδημα βάσει συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας που έχει συνάψει το εν λόγω κράτος μέλος με τρίτη χώρα.
6. Στον βαθμό που μια μεταβίβαση στη μεταχείριση υβριδικών μέσων έχει σχεδιαστεί με σκοπό να παράγει ελάφρυνση για τον παρακρατούμενο φόρο στην πηγή επί μιας πληρωμής που προκύπτει από μεταβιβαζόμενο χρηματοπιστωτικό μέσο σε περισσότερα από ένα εκ των εμπλεκόμενων μερών, το κράτος μέλος του φορολογουμένου περιορίζει το όφελος της εν λόγω ελάφρυνσης κατ' αναλογία προς το καθαρό φορολογητέο εισόδημα όσον αφορά την εν λόγω πληρωμή.

5) Στο κεφάλαιο II προστίθενται τα ακόλουθα άρθρα 9α και 9β:

«Άρθρο 9α

Ασυμφωνίες στη μεταχείριση αντίστροφων υβριδικών μέσων

1. Εάν μία ή περισσότερες συνεργαζόμενες οντότητες που δεν είναι μόνιμοι κάτοικοι διατηρούν συνολικά άμεσο ή έμμεσο συμφέρον σε ποσοστό 50 % ή και άνω των δικαιωμάτων ψήφου, των τόκων του κεφαλαίου ή του μεριδίου στα κέρδη μιας υβριδικής οντότητας που έχει συσταθεί ή είναι εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, βρίσκονται σε δικαιοδοσία ή δικαιοδοσίες που αφορούν την υβριδική οντότητα υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, η υβριδική οντότητα πρέπει να θεωρείται ως κάτοικος του κράτους αυτού και φορολογείται για το εισόδημά της στο μέτρο που το εισόδημα αυτό δεν φορολογείται άλλως δυνάμει της νομοθεσίας του κράτους μέλους ή οιασδήποτε άλλης δικαιοδοσίας.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται σε οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως οργανισμός συλλογικών επενδύσεων νοείται ο επενδυτικός οργανισμός ή εταιρεία που αποτελείται από πολλούς μετόχους, διατηρεί ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο κινητών αξιών και διέπεται από κανονισμό προστασίας του επενδυτή στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένος.

Άρθρο 9β

Ασυμφωνίες στη μεταχείριση της φορολογικής κατοικίας

Στον βαθμό που η έκπτωση για πληρωμή, δαπάνες ή ζημίες του φορολογουμένου ο οποίος είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς σε δύο ή περισσότερες δικαιοδοσίες εκπίπτει από τη φορολογητέα βάση σε αμφότερες τις δικαιοδοσίες, το κράτος μέλος του φορολογούμενου, δεν επιτρέπει την έκπτωση στο βαθμό που την άλλη δικαιοδοσία επιτρέπει η διπλή έκπτωση φόρου εισοδήματος να συμψηφιστεί με εισόδημα που δεν αποτελεί εισόδημα διπλής καταχώρισης. Εφόσον και οι δύο δικαιοδοσίες είναι κράτη μέλη, το κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογούμενος δεν λογίζεται ως κάτοικος σύμφωνα με τη φορολογική σύμβαση μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων κρατών μελών, αρνείται την έκπτωση.»

- (6) Στο κεφάλαιο III, προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο στο άρθρο 10 παράγραφος 1:

«Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, η Επιτροπή αξιολογεί την εφαρμογή των άρθρων 9 και 9β και ιδίως τις συνέπειες της εξαίρεσης του άρθρου 9 παράγραφος 4 στοιχείο β), έως [την 1η Ιανουαρίου 2022], και υποβάλλει έκθεση στο Συμβούλιο.»

- (7) Στο κεφάλαιο III, προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο στο άρθρο 11:

«5α. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2019, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς το άρθρο 9. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Εφαρμόζουν αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου 2020.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Τα κράτη μέλη καθορίζουν πώς θα γίνει αυτή η αναφορά.»

Άρθρο 2

1. Τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2019, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία. Κοινοποιούν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Εφαρμόζουν αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου 2020.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της αναφοράς αποφασίζεται από τα κράτη μέλη.

2. Τα κράτη μέλη κοινοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

- [3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου [2021], τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς το άρθρο 9α. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Εφαρμόζουν τις διατάξεις αυτές από την 1η Ιανουαρίου [2022].

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Τα κράτη μέλη καθορίζουν πώς θα γίνει αυτή η αναφορά.]

Άρθρο 3

Η παρούσα οδηγία αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Άρθρο 4

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Έγινε στ...,

Για το Συμβούλιο

Ο Πρόεδρος
