

Урядовий офіс координації європейської та євроатлантичної інтеграції Секретаріату Кабінету
Міністрів України

Переклад затверджений

Виконуючий обов'язки генерального директора
Урядового офісу координації європейської та
євроатлантичної інтеграції
Секретаріату Кабінету Міністрів України
(найменування посади)



(підпис)

Д. В. Чорний
(ініціали та прізвище)

10 лютого 2023 р.

ДИРЕКТИВА РАДИ (ЄС) 2017/952

від 29 травня 2017 року

про внесення змін до Директиви (ЄС) 2016/1164 у частині гібридних розбіжностей із третіми
країнами

РАДА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ,

Беручи до уваги Договір про функціонування Європейського Союзу, зокрема його статтю 115,

Беручи до уваги пропозицію Європейської Комісії,

Після передачі проекту законодавчого акта національним парламентам,

Беручи до уваги висновок Європейського Парламенту ⁽¹⁾,

Беручи до уваги висновок Європейського економічно-соціального комітету ⁽²⁾,

Діючи згідно зі спеціальною законодавчою процедурою,

Оскільки:

- (1) Існує необхідність у відновленні віри у справедливість податкових систем та створенні для урядів можливостей дієвого застосування власного податкового суверенітету. У цьому напрямку Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) випустила рекомендації щодо конкретних дій в контексті ініціативи проти розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS).
- (2) 05 жовтня 2015 року були оприлюднені заключні звіти щодо 15 кроків плану дій ОЕСР, спрямованих на протидію BEPS. Цей результат був схвально оцінений Радою в її висновках від 08 грудня 2015 року. У висновках Ради наголошено на необхідності пошуку спільних, але гнучких рішень на рівні Союзу, що відповідають висновкам ОЕСР щодо BEPS.
- (3) У відповідь на потребу більш справедливого оподаткування та, зокрема, на рекомендації ОЕСР щодо BEPS, 26 січня 2016 року Комісія представила свій пакет заходів з подолання ухилення від сплати податків. У рамках зазначеного пакету була ухвалена Директива Ради (ЄС) 2016/1164 ⁽³⁾ стосовно правил для запобігання ухиленню від сплати податків.
- (4) Директива (ЄС) 2016/1164 встановлює рамкові положення стосовно гібридних розбіжностей.
- (5) Необхідно запровадити норми, які врегулюють витання гібридних розбіжностей настільки комплексно, наскільки це можливо. Зважаючи на те, що Директива (ЄС) 2016/1164 охоплює лише гібридні розбіжності, які виникають у процесі взаємодії між системами корпоративного податку держав-членів, 12 липня 2016 року Рада ЕКОФІН видала заяву із проханням до Комісії подати до жовтня 2016 року пропозицію стосовно гібридних розбіжностей, які стосуються третіх країн, щоб запровадити правила, які узгоджуються за сутністю та ефективністю з рекомендаціями, наданими

ДИРЕКТИВА РАДИ (ЄС) 2017/952**від 29 травня 2017 року****про внесення змін до Директиви (ЄС) 2016/1164 у частині гібридних розбіжностей із третіми країнами**

РАДА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ,

Беручи до уваги Договір про функціонування Європейського Союзу, зокрема його статтю 115,

Беручи до уваги пропозицію Європейської Комісії,

Після передачі проекту законодавчого акта національним парламентам,

Беручи до уваги висновок Європейського Парламенту ⁽¹⁾,Беручи до уваги висновок Європейського економічно-соціального комітету ⁽²⁾,

Діючи згідно зі спеціальною законодавчою процедурою,

Оскільки:

- (1) Існує необхідність у відновленні віри у справедливість податкових систем та створенні для урядів можливостей дієвого застосування власного податкового суверенітету. У цьому напрямку Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) випустила рекомендації щодо конкретних дій в контексті ініціативи проти розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS).
- (2) 05 жовтня 2015 року були оприлюднені заключні звіти щодо 15 кроків плану дій ОЕСР, спрямованих на протидію BEPS. Цей результат був схвально оцінений Радою в її висновках від 08 грудня 2015 року. У висновках Ради наголошено на необхідності пошуку спільних, але гнучких рішень на рівні Союзу, що відповідають висновкам ОЕСР щодо BEPS.
- (3) У відповідь на потребу більш справедливого оподаткування та, зокрема, на рекомендації ОЕСР щодо BEPS, 26 січня 2016 року Комісія представила свій пакет заходів з подолання ухилення від сплати податків. У рамках зазначеного пакету була ухвалена Директива Ради (ЄС) 2016/1164 ⁽³⁾ стосовно правил для запобігання ухиленню від сплати податків.
- (4) Директива (ЄС) 2016/1164 встановлює рамкові положення стосовно гібридних розбіжностей.
- (5) Необхідно запровадити норми, які врегулюють витання гібридних розбіжностей настільки комплексно, наскільки це можливо. Зважаючи на те, що Директива (ЄС) 2016/1164 охоплює лише гібридні розбіжності, які виникають у процесі взаємодії між системами корпоративного податку держав-членів, 12 липня 2016 року Рада ЕКОФІН видала заяву із проханням до Комісії подати до жовтня 2016 року пропозицію стосовно гібридних розбіжностей, які стосуються третіх країн, щоб запровадити правила, які узгоджуються за сутністю та ефективністю з рекомендаціями, наданими ОЕСР у звіті «Заключний звіт 2015 року щодо нейтралізації наслідків угод щодо гібридних розбіжностей, крок 2 (далі — «Звіт ОЕСР щодо кроку 2 Плану дій BEPS»), з наміром завершити укладення угоди до кінця 2016 року.
- (6) Директива (ЄС) 2016/1164 визнає, між іншим, що вкрай важливо продовжувати роботу щодо інших гібридних розбіжностей, зокрема, пов'язаних із постійними представництвами. У світлі цього важливо, щоб зазначена Директива також охоплювала і гібридні розбіжності, які стосуються постійних представництв.

- (7) Для створення рамки, яка узгоджується за сутністю та ефективністю з рекомендаціями, наданими ОЕСР у Звіті ОЕСР щодо кроку 2 Плану дій BEPS, важливо, щоб Директива (ЄС) 2016/1164 також включала правила щодо гібридних переміщень, імпортих розбіжностей та врегульовувала весь спектр наслідків подвійного віднесення на зменшення податкового зобов'язання, щоб платники податків не могли зловживати лазівками, що залишаються.
- (8) Директива (ЄС) 2016/1164 містить правила щодо гібридних розбіжностей між державами-членами, тож до неї варто додати правила щодо гібридних розбіжностей із третіми країнами, коли принаймні одна зі сторін є платником корпоративного податку або, у випадку зворотних гібридів, суб'єктом у державі-члені, а також правила щодо імпортих розбіжностей. Отже, правила щодо гібридних розбіжностей та щодо розбіжностей податкового резидентства повинні застосовуватися до всіх платників податків, які сплачують корпоративний податок у державі-члені, в тому числі й до постійних представництв, або до механізмів, які вважаються постійними представництвами, суб'єктів, які є резидентами у третій країні. Правила щодо зворотних розбіжностей повинні застосовуватися до всіх суб'єктів, які розглядаються державою-членом як прозорі для цілей оподаткування.
- (9) Правила щодо гібридних розбіжностей повинні регулювати ситуації розбіжностей, які виникають внаслідок подвійного віднесення на зменшення, внаслідок конфлікту характеристики фінансових інструментів, платежів та суб'єктів, або внаслідок розподілу виплат. Оскільки гібридні розбіжності можуть призводити до подвійного віднесення на зменшення або до зменшення без включення, важливо встановити правила, згідно з якими відповідні держави-члени зможуть або відмовляти у зменшенні платежу, витрат чи втрат, або вимагатимуть від платника податків включити платежі до свого оподаткованого доходу, залежно від випадку. Однак такі правила повинні застосовуватися лише до платежів, що відносяться на зменшення, та не повинні впливати на загальні характеристики податкової системи, незалежно від того, чи є вона класичною, чи імпутаційною.
- (10) Гібридні розбіжності, які стосуються постійних представництв, виникають, коли відмінності між правилами у юрисдикціях постійних представництв та резидентства для цілей розподілу доходів і витрат між різними частинами одного суб'єкта призводять до виникнення розбіжностей у результатах, та включають випадки, у яких показники оподаткування виникають через той факт, що постійне представництво не береться до уваги на підставі законів, що діють у юрисдикції філії. Такі розбіжності у результатах можуть призводити до подвійного віднесення на зменшення або зменшення без включення, тому їх необхідно усунути. Якщо постійні представництва не враховують, держава-член, у якій платник податку є резидентом, повинна включити дохід, який в іншому випадку був би віднесений до постійного представництва.
- (11) Будь-які коригування, внесення яких вимагається на підставі цієї Директиви, в цілому не повинні впливати на розподіл прав на оподаткування між юрисдикціями, передбачений договорами про усунення подвійного оподаткування.
- (12) Для забезпечення пропорційності повинні бути врегульовані лише випадки, коли існує значний ризик ухилення від сплати податків через використання гібридних розбіжностей. Тому доцільно охопити гібридні розбіжності, що виникають між головним офісом та постійним представництвом або між двома чи більше постійними представництвами одного суб'єкта, гібридні розбіжності, що виникають між платником податку та його асоційованими підприємствами або між асоційованими підприємствами, а також ті, що виникають у результаті структурованого інструмента, учасником якого є платник податків.
- (13) Розбіжності, зокрема, у результаті гібридного характеру суб'єктів, повинні бути врегульовані лише у випадках, коли одне з асоційованих підприємств має, як мінімум, ефективний контроль над іншими асоційованими підприємствами. Відповідно, у таких випадках необхідно вимагати, щоб

асоційованим підприємством володів чи розпоряджався платник податків або інше асоційоване підприємство через частки участі з правами голосу, володіння часткою капіталу або права на отримання прибутків часткою 50% і більше. Право власності або права осіб, які діють спільно, для цілей застосування цієї вимоги сумуються.

- (14) Для надання достатньо вичерпного означення терміну «асоційоване підприємство» для цілей визначення правил щодо гібридних розбіжностей, це означення має також включати суб'єкт, що є частиною тієї самої консолідованої групи для цілей бухгалтерського обліку, підприємство, у якому платник податків має значний вплив на управління та, навпаки, підприємство, яке має значний вплив на управління платником податків.
- (15) Необхідно визначити чотири категорії гібридних розбіжностей: перша — гібридні розбіжності у результаті платежів за фінансовими інструментами; друга — гібридні розбіжності як наслідок відмінностей у розподілі платежів, вчинених на користь гібридного суб'єкта або постійного представництва, у тому числі в результаті платежів на користь неврахованого постійного представництва; третя — гібридні розбіжності як результат платежів, вчинених гібридним суб'єктом на користь його власника або фіктивні платежі між головним офісом та постійним представництвом або між двома чи більше постійними представництвами; четверта — подвійне віднесення на зменшення результатів внаслідок вчинення гібридним суб'єктом або постійним представництвом платежів.
- (16) Стосовно платежів за фінансовими інструментами, гібридні розбіжності можуть виникати, коли віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення здійснюється на різниці у характеризуванні інструмента або здійсненого за ним платежу. Якщо характер платежу характеризує його як звільнення від подвійного оподаткування згідно із законодавством юрисдикції отримувача платежу, як-от звільнення від податку, зниження ставки податку або будь-який податковий кредит чи відшкодування податку, платіж повинен розглядатися як такий, що призводить до виникнення гібридної розбіжності у розмірі недообкладеної податком суми. Однак платіж за фінансовим інструментом не повинен вважатися таким, що призводить до виникнення гібридної розбіжності, якщо звільнення від оподаткування, надане в юрисдикції отримувача платежу, пов'язане винятково зі статусом отримувача платежу або з фактом того, що інструмент підпадає під умови спеціального режиму.
- (17) З метою уникнення ненавмисного результату внаслідок взаємодії між правилом щодо гібридного фінансового інструмента та вимог щодо спроможності поглинати втрати, що накладаються на банки, та без обмеження правил щодо державної допомоги, у держав-членів повинна бути змога виключати зі сфери застосування цієї Директиви внутрішньогрупові інструменти, що були випущені з єдиною метою задоволення вимог щодо спроможності поглинати втрати, а не для цілей уникнення оподаткування.
- (18) Стосовно платежів, вчинених на користь гібридного суб'єкта або постійного представництва, гібридна розбіжність може виникати у випадках, коли віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення виникає внаслідок відмінностей між правилами, що регулюють розподіл такого платежу між гібридним суб'єктом та його власником, у випадку якщо платіж здійснюється на користь гібридного суб'єкта, між головним офісом та постійним представництвом, або між двома чи більше постійними представництвами у випадку фіктивного платежу на користь постійного представництва. Визначення гібридної розбіжності необхідно застосовувати тільки у випадках, коли розбіжність у результатах є наслідком відмінностей у правилах, що регулюють розподіл платежів згідно із законодавством двох юрисдикцій, та платіж не повинен призводити до виникнення гібридної розбіжності, яка може виникнути в будь-якому випадку з причини статусу отримувача платежу як звільненого від оподаткування згідно із законодавством будь-якої юрисдикції отримувача платежу.

- (19) До визначення гібридної розбіжності необхідно також охопити віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення, що є результатом платежів, здійснених на користь неврахованого постійного представництва. Невраховане постійне представництво — це будь-який механізм, який відповідно до законодавства у юрисдикції головного офісу розглядається як постійне представництво, але відповідно до законодавства в іншій юрисдикції не розглядається як постійне представництво. Однак правило щодо гібридної розбіжності не потрібно застосовувати у випадках, коли розбіжність може виникнути в будь-якому випадку з причини статусу отримувача платежу як звільненого від оподаткування згідно із законодавством будь-якої юрисдикції отримувача платежу.
- (20) Стосовно платежів, здійснених гібридним суб'єктом на користь свого власника, або фіктивних платежів, здійснених між головним офісом та постійним представництвом або між двома чи більше постійними представництвами, гібридна розбіжність може виникати, якщо віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення виникає на підставі платежу або фіктивного платежу, що не визнається у юрисдикції отримувача платежу. У такому випадку, якщо розбіжність у результатах є наслідком нерозподілу платежу або фіктивного платежу, юрисдикцією отримувача платежу є юрисдикція, у якій платіж або фіктивний платіж вважається таким, що отриманий згідно із законодавством юрисдикції платника. Так само, як і у випадку інших гібридних суб'єктів та розбіжностей філій, що призводять до віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення, вважається, що гібридна розбіжність не виникає, якщо отримувач платежу звільнений від податку згідно із законодавством юрисдикції отримувача платежу. Однак стосовно цієї категорії гібридних розбіжностей розбіжність у результатах буде виникати лише в тому обсязі, в якому юрисдикція платника дозволяє взаємозарахування віднесення на зменшення податкового зобов'язання стосовно платежу або фіктивного платежу, який не є доходом, що враховується двічі. Якщо юрисдикція платника дозволяє перенесення віднесення на зменшення на наступний податковий період, тоді вимога щодо внесення будь-яких коригувань згідно з цією Директивою може бути відстрочена до часу фактичного здійснення у юрисдикції платника взаємозарахування віднесення на зменшення податкового зобов'язання стосовно доходу, який не враховується двічі.
- (21) Визначення гібридної розбіжності повинне також охоплювати подвійні віднесення на зменшення податкових зобов'язань незалежно від того, чи виникають вони у результаті платежів, витрат, що не вважаються платежами згідно національним правом, або як результат втрат у зв'язку з амортизацією чи знеціненням. Проте так само, як і з фіктивними платежами та платежами, здійсненими гібридним суб'єктом, що не врахований отримувачем платежу, гібридна розбіжність виникає тільки в тому обсязі, в якому юрисдикція платника дозволяє взаємозарахування віднесення на зменшення податкового зобов'язання та суми, яка не є доходом, що враховується двічі. Це означає, що якщо юрисдикція платника дозволяє перенесення віднесення на зменшення на наступний податковий період, вимога щодо внесення коригування згідно з цією Директивою може бути відстрочена до часу фактичного здійснення у юрисдикції платника взаємозарахування віднесення на зменшення податкового зобов'язання стосовно доходу, який не враховується двічі.
- (22) До гібридних розбіжностей не повинні належати відмінності у показниках оподаткування, що виникають винятково з причин відмінностей у вартості, що приписується платежу, в тому числі і через застосування трансфертного ціноутворення. Крім того, оскільки юрисдикції використовують різні податкові періоди та мають різні правила для визнання фактів виникнення чи появи доходів або витрат, такі часові відмінності зазвичай не повинні призводити до виникнення розбіжностей у показниках оподаткування. Однак віднесення на зменшення в рамках фінансового інструмента, від якого не може розсудливо очікуватися, що він буде у межах передбачуваного періоду включений до доходу, не має розглядатися як причина для виникнення гібридної розбіжності, якщо таке віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення спричинене різницею у характеризуванні фінансового інструмента або здійсненого за ним платежу. Це необхідно розуміти

так, що розбіжність у результатах може виникати, якщо платіж, здійснений у рамках фінансового інструмента, не включений у дохід протягом передбачуваного періоду часу. Такий платіж повинен вважатися таким, що включений до доходу протягом передбачуваного періоду часу, якщо отримувач платежу включив його протягом 12 місяців після дати завершення податкового періоду платника або як визначено згідно з принципом витягнутої руки. Держави-члени можуть вимагати, щоб платіж було включено протягом фіксованого періоду часу для уникнення виникнення розбіжності у результатах та забезпечення податкового контролю.

- (23) Гібридні переміщення можуть призводити до відмінності у податковому режимі, якщо у результаті використання механізму для переміщення фінансового інструмента, базисний дохід за таким переміщеним інструментом розглядається як такий, що отримується більше ніж однією стороною механізму. У таких випадках платіж у рамках гібридного переміщення може призводити до вирахування з платника, при цьому отримувач платежу буде розглядати його як дохід за базисним інструментом. Така різниця у податковому режимі може призводити до віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення або до генерування надлишкового податкового кредиту стосовно податку, утриманого з базисного інструмента в джерелі. Такі розбіжності потрібно усунути. У випадку віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення, повинні застосовуватися ті самі правила, що й для нейтралізуючих розбіжностей від платежів у рамках гібридного фінансового інструмента. У випадку гібридних переказів, що були структуровані для створення надлишкових податкових кредитів, відповідні держави-члени повинні створити передумови для невикористання платником надлишкового кредиту до отримання податкової вигоди, включно шляхом застосування загального правила протидії ухиленню від сплати податків, яке узгоджується зі статтею 6 Директиви (ЄС) 2016/1164.
- (24) Необхідно передбачити правило, яке дозволяє державам-членам врегульовувати невідповідності внаслідок транспозиції та імплементації цієї Директиви, що призводять до гібридної розбіжності незважаючи на той факт, що держави-члени діють відповідно до цієї Директиви. У разі настання такої ситуації та якщо первинне правило згідно з цією Директивою не застосовується, повинне застосовуватися вторинне правило. Попри це, застосування обох правил, тобто і первинного, і вторинного, здійснюється винятково до гібридних розбіжностей згідно з положеннями цієї Директиви та не повинне впливати на загальні характеристики податкової системи держави-члена.
- (25) Імпорتنі розбіжності зміщують вплив від гібридної розбіжності між сторонами у третіх країнах на юрисдикцію держави-члена шляхом використання негібридного інструмента, що підриває ефективність правил, які нейтралізують гібридні розбіжності. У державах-членах можуть використовуватися віднесення на зменшення, за рахунок яких будуть покриватися витрати, пов'язані з гібридною розбіжністю. Щоб подолати такі імпорتنі розбіжності, необхідно включити правила, що забороняють віднесення на зменшення у випадках, якщо відповідний дохід від такого платежу прямо чи непрямо взаємозараховується стосовно віднесення на зменшення, яке виникає у рамках гібридної розбіжності, що призводить до подвійного віднесення на зменшення або віднесення на зменшення без включення між третіми країнами.
- (26) Розбіжність у зв'язку з подвійним резидентством може призводити до подвійного віднесення на зменшення, якщо платіж, здійснений платником податку з подвійним резидентством, відноситься на зменшення згідно із законодавством обох юрисдикцій, у яких платник податку є резидентом. Оскільки розбіжності у зв'язку з подвійним резидентством можуть призводити до подвійного віднесення на зменшення зобов'язань, на них повинні поширюватися положення цієї Директиви. Держава-член повинна заборонити подвійне віднесення на зменшення, що виникає стосовно компаній із подвійним резидентством, при цьому в обсязі, у якому такий платіж взаємозараховується стосовно суми, яка не вважається доходом, згідно із законодавством іншої юрисдикції.

- (27) Ціллю цієї Директиви є покращення стійкості внутрішнього ринку в цілому в розрізі ризиків, які собою становлять гібридні розбіжності. Держави-члени не можуть дієво досягнути цього діючи індивідуально, зважаючи на те, що національні системи оподаткування податком на прибуток підприємств суттєво відрізняються, а незалежні дії держав-членів лише множитимуть існуючу фрагментацію внутрішнього ринку у випадку прямого оподаткування. Таким чином, це призведе до подальшого існування неефективності та спотворень у взаємодії різних національних інструментів. Це призведе до браку координації. З огляду на транскордонний характер гібридних розбіжностей та потребу в ухваленні рішень, які функціонуватимуть на внутрішньому ринку в цілому, цієї цілі може бути краще досягнуто на рівні Союзу. Таким чином, Союз може ухвалювати інструменти відповідно до принципу субсидіарності, викладеного в статті 5 Договору про Європейський Союз. Відповідно до принципу пропорційності, як визначено в зазначеній статті, ця Директива не виходить за межі того, що є необхідним для досягнення такої мети. Встановлюючи необхідний рівень захисту внутрішнього ринку, ця Директива спрямована тільки на досягнення ступеня координації в межах Союзу, необхідного для втілення своєї цілі.
- (28) При імplementації цієї Директиви держави-члени повинні використовувати відповідні пояснення та приклади, наведені у Звіті ОЕСР щодо кроку 2 Плану дій BEPS, як джерело для ілюстрацій або тлумачення, при цьому мірою, якою вони узгоджуються із положеннями цієї Директиви та правом Союзу.
- (29) Норми щодо гібридних розбіжностей у статті 9(1) та (2) застосовуються тільки тоді, коли ситуація з платником податків призводить до розбіжності у результатах. Не повинно виникати жодних розбіжностей у результатах, коли механізм потребує корекції згідно зі статтею 9(5) або 9а, та, відповідно, механізми, які потребують корекції згідно із зазначеними частинами цієї Директиви, не повинні потребувати жодної додаткової корекції згідно з правилами щодо гібридних розбіжностей.
- (30) У випадках, коли положення іншої директиви, як-от положення Директиви Ради 2011/96/ЄС ⁽⁴⁾, призводять до нейтралізації розбіжностей у показниках оподаткування, до таких випадків не повинні застосовуватися правила щодо гібридних розбіжностей, передбачені у цій Директиві.
- (31) Комісія повинна оцінити імplementацію цієї Директиви через п'ять років після набуття нею чинності та представити Раді відповідний звіт. Держави-члени повинні надавати Комісії всю інформацію, необхідну для такого оцінювання.
- (32) Отже, необхідно внести відповідні зміни до Директиви (ЄС) 2016/1164,

УХВАЛИЛА ЦЮ ДИРЕКТИВУ:

Стаття 1

До Директиви (ЄС) 2016/1164 внести такі зміни:

- (1) статтю 1 викласти у такій редакції:

«Стаття 1

Сфера застосування

1. Ця Директива застосовується до всіх платників податків, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток підприємств в одній або кількох державах-членах, в тому числі до постійних представництв в одній або кількох державах-членах юридичних осіб, які є резидентами третьої країни для цілей оподаткування.
2. Стаття 9а також застосовується до усіх юридичних осіб, які розглядаються державою-членом як прозорі для цілей оподаткування.»;

(2) до статті 2 внести такі зміни:

(a) у пункті 4 останній підпараграф викласти в такій редакції:

«Для цілей статей 9 та 9а:

- (a) У разі розбіжності результатів відповідно до пунктів (b), (c), (d), (e) або (g) першого підпараграфа пункту (9) цієї статті або у разі необхідності коригування відповідно до статті 9(3) або статті 9а, визначення асоційованого підприємства змінюється таким чином, що вимога у розмірі 25 відсотків замінюється вимогою в розмірі 50 відсотків;
- (b) особа, яка діє разом з іншою особою стосовно прав голосу або права власності на капітал юридичної особи розглядається як така, що утримує частку участі в усіх правах голосу або праві власності на капітал юридичної особи, що утримується іншою особою;
- (c) асоційоване підприємство також означає юридичну особу, що є частиною тієї ж консолідованої групи для цілей фінансової звітності, що і платник податків, підприємство, на яке платник податків має суттєвий вплив в управлінні, або підприємство, що має суттєвий вплив на управління платника податків.»;

(b) пункт (9) викласти в такій редакції:

«(9) «гібридна розбіжність» означає ситуацію за участі платника податків або, стосовно статті 9(3), юридичної особи, коли:

(a) платіж за фінансовим інструментом є підставою для віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення та:

- (i) такий платіж не включається протягом належного періоду часу; та
- (ii) розбіжність у результатах спричинена різницею у характеризуванні інструмента або здійсненого за ним платежу.

Для цілей першого підпараграфа платіж за фінансовим інструментом вважається включеним до доходу протягом прийнятного періоду часу, якщо:

- (i) платіж включений за юрисдикцією отримувача платежу протягом податкового періоду, який починається протягом 12 місяців з моменту закінчення податкового періоду платника; або
 - (ii) можна раціонально очікувати, що платіж буде включений за юрисдикцією отримувача платежу у наступний податковий період та умови платежу є такими, які, як очікується, були б погоджені між незалежними підприємствами;
- (b) платіж на користь гібридної юридичної особи є підставою для віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення та така розбіжність у результатах є наслідком різниці у розподіленні платежів, здійснених на користь гібридної юридичної особи за законодавством у юрисдикції, де має осідок або зареєстрована гібридна юридична особа та у юрисдикції будь-якої особи з часткою участі у такій гібридній юридичній особі;
- (c) платіж на користь юридичної особи з одним або декількома постійними представництвами є підставою для віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення і така розбіжність у результатах є наслідком різниці у розподіленні платежів між головним офісом та постійним представництвом або між двома чи більше постійними представництвами тієї самої юридичної особи за законодавством у юрисдикції, де здійснює діяльність така юридична особа;
- (d) платіж є підставою на віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення в результаті платежу на користь неврахованого постійного представництва;

- (e) платіж гібридної юридичної особи є підставою для віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення і така розбіжність є наслідком того факту, що такий платіж не врахований відповідно до законодавства в юрисдикції отримувача платежу;
- (f) фіктивний платіж між головним офісом і постійним представництвом або між двома чи більше постійними представництвами є підставою для віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення та така розбіжність є наслідком того факту, що такий платіж не врахований відповідно до законодавства в юрисдикції отримувача платежу;
- (g) виникає подвійне віднесення на зменшення податкового зобов'язання.

Для цілей цього пункту (9):

- (a) платіж, що представляє базисний дохід за переміщенням фінансовим інструментом, не є підставою для виникнення гібридної розбіжності відповідно до пункту (a) першого підпараграфу, якщо платіж здійснюється фінансовим трейдером в рамках виконуваного на ринку гібридного переміщення, за умови що юрисдикція платника вимагає, щоб фінансовий трейдер включав як доходи усі суми, отримані у зв'язку з фінансовим інструментом, що переміщується;
- (b) гібридна розбіжність виникає відповідно до пунктів (e), (f) або (g) першого підпараграфу тільки в тому обсязі, в якому юрисдикція платника дозволяє взаємозарахування віднесення на зменшення податкового зобов'язання та суми, яка не є доходом, що враховується двічі;
- (c) розбіжність у результатах не повинна розглядатися як гібридна розбіжність, крім випадків, коли вона виникає між асоційованими підприємствами, між платником податків та асоційованим підприємством, між головним офісом та постійним представництвом, між двома або декількома постійними представництвами тієї самої юридичної особи або відповідно до структурованої угоди.

Для цілей цього пункту (9) та статей 9, 9a і 9b:

- (a) «розбіжність у результатах» означає подвійне віднесення на зменшення податкового зобов'язання або віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення;
- (b) «подвійне віднесення на зменшення податкового зобов'язання» означає віднесення на зменшення податкового зобов'язання одного і того самого платежу, витрат або збитків у юрисдикції, з якої походить платіж, де понесені витрати або збитки (юрисдикція платника) та у іншій юрисдикції (юрисдикція інвестора). У випадку платежу, який здійснюється гібридною юридичною особою або постійним представництвом юрисдикцією платника є юрисдикція, де має осідок або розташована гібридна юридична особа або постійне представництво;
- (c) «віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення» означає віднесення на зменшення податкового зобов'язання платежу або фіктивного платежу між головним офісом і постійним представництвом або між двома або більше постійними представництвами у будь-якій юрисдикції, у якій такі платежі або фіктивні платежі вважаються здійсненими (юрисдикція платника) без відповідного включення для цілей оподаткування такого платежу або фіктивного платежу у юрисдикції отримувача платежу. Юрисдикція отримувача платежу є будь-якою юрисдикцією, де платіж або фіктивний платіж отримується або вважається отриманим відповідно до законодавства у будь-якій іншій юрисдикції;

- (d) «віднесення на зменшення податкового зобов'язання» означає суму, яка розглядається як така, що підлягає віднесенню на зменшення оподаткованого доходу відповідно до законодавства у юрисдикції платника або інвестора. Термін «такий, що підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання» тлумачиться відповідно;
 - (e) «включення» означає суму, яка враховується в оподатковуваних доходах відповідно до законодавства у юрисдикції отримувача платежу. Платіж відповідно до фінансового інструмента не розглядається як включений у тому обсязі, в якому такий платіж виконує умови будь-якого звільнення від оподаткування виключно на підставі характеристики платежу відповідно до законодавства у юрисдикції отримувача платежу. Термін «включений» тлумачиться відповідно;
 - (f) «податкова пільга» означає звільнення від оподаткування, зниження ставки податку або будь-якого податкового кредиту чи відшкодування (окрім кредиту за податком, що утримується у джерелі його виникнення);
 - (g) «подвійне включення доходів» означає статтю доходів, яка включається відповідно до законодавства обох юрисдикцій, де виникла розбіжність у результатах;
 - (h) «особа» означає фізичну або юридичну особу;
 - (i) «гібридна юридична особа» означає юридичну особу або механізм, що відповідно до законодавства в одній юрисдикції вважається оподатковуваною юридичною особою, доходи або витрати якої розглядаються як доходи або витрати однієї або декількох осіб відповідно до законодавства у іншій юрисдикції;
 - (j) «фінансовий інструмент» означає будь-який інструмент у тому обсязі, в якому він є підставою для фінансування або доходу від власного капіталу, що оподатковується за правилами оподаткування боргу, капіталу або деривативів за законодавством у юрисдикції отримувача платежу або платника та включає гібридне переміщення;
 - (k) «фінансовий трейдер» є фізичною або юридичною особою, залученою до господарської діяльності з регулярної купівлі або продажу фінансових інструментів за власний рахунок для цілей отримання прибутку;
 - (l) «гібридне переміщення» означає механізм для переміщення фінансового інструмента, у якому базисний дохід за переміщеним фінансовим інструментом розглядається для цілей оподаткування як такий, що отримується одночасно більше ніж однією стороною такого механізму;
 - (m) «виконуване на ринку гібридне переміщення» означає будь-яке гібридне переміщення, що укладається фінансовим трейдером у ході звичайної господарської діяльності, та не є частиною структурованого механізму;
 - (n) «невраховане постійне представництво» означає механізм, який відповідно до законодавства у юрисдикції головного офісу розглядається як постійне представництво, але відповідно до законодавства в іншій юрисдикції не розглядається як постійне представництво.»;
- (c) додати такі пункти:
- «(10) «консолідована група для цілей бухгалтерського обліку» означає групу, що складається з усіх юридичних осіб, які повністю враховані у консолідованій фінансовій звітності, складеній відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності або національної системи фінансової звітності держави-члена;
 - (11) «структурований механізм» означає механізм, що охоплює гібридну розбіжність, де розбіжність у результатах врахована в умовах механізму, або механізм, що був

розроблений для створення гібридної розбіжності у результатах, окрім випадків, коли немає підстав очікувати, що платнику податків або асоційованому підприємству було відомо про гібридну розбіжність і платник податків не брав участь у податкових перевагах, отриманих у результаті гібридної розбіжності.»;

(3) до статті 4 внести такі зміни:

(a) у пункті (a) параграфа (5), пункт (ii) викласти в такій редакції:

«(ii)усі активи і зобов'язання оцінюються з використанням того самого методу, що й у консолідованій фінансовій звітності, складеній відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності або національної системи фінансової звітності держави-члена.»;

(b) параграф 8 викласти в такій редакції:

«8. Для цілей параграфів 1–7 платнику податків може бути надано право використовувати консолідовану фінансову звітність, підготовлену відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, відмінних від Міжнародних стандартів фінансової звітності або національної системи фінансової звітності держави-члена.

(4) статтю 9 викласти в такій редакції:

«Стаття 9

Гібридні розбіжності

1. У випадках, коли гібридна розбіжність призводить до подвійного віднесення на зменшення податкового зобов'язання:

- (a) віднесення на зменшення податкового зобов'язання відхиляється у державі-члені, до юрисдикції якої відноситься інвестор; та
- (b) якщо віднесення на зменшення податкового зобов'язання не відхиляється у юрисдикції інвестора, віднесення на зменшення податкового зобов'язання відхиляється у державі-члені, до юрисдикції якої відноситься платник.

Однак, таке віднесення на зменшення податкового зобов'язання є прийнятним для взаємозарахування з подвійним включенням доходів, що виникає у поточному або наступному податковому періоді.

2. У випадках, коли гібридна розбіжність призводить до віднесення на зменшення податкового зобов'язання без включення:

- (a) віднесення на зменшення податкового зобов'язання відхиляється у державі-члені, до юрисдикції якої відноситься платник; та
- (b) якщо віднесення на зменшення податкового зобов'язання не відхиляється у юрисдикції платника, сума платежу, яка у іншому випадку стала б підставою для розбіжності у результатах, включається до прибутків у державі-члені, до юрисдикції якої відноситься отримувач платежу.

3. Держава-член відхиляє віднесення на зменшення податкового зобов'язання для будь-якого платежу платником податків у тому обсязі, в якому такий платіж прямо або опосередковано включається до витрат, що можуть бути віднесені на зменшення податкового зобов'язання, що призводить до гібридної розбіжності в результатах транзакції або низки транзакцій між асоційованими підприємствами або укладається як частина структурованого механізму, крім випадків, коли одна з юрисдикцій, залучених до транзакції або низки транзакцій, здійснила еквівалентне узгодження стосовно такої гібридної розбіжності.

4. Держава-член може виключати зі сфери застосування:

- (a) пункту (b) параграфу 2 цієї статті гібридну розбіжність, визначену у пунктах (b), (c), (d) або (f) першого підпараграфу статті 2(9);
- (b) пунктів (a) та (b) параграфу 2 цієї статті гібридні розбіжності, що є результатом виплати відсотків за фінансовим інструментом асоційованому підприємству, якщо:
 - (i) фінансовий інструмент має ознаки конверсії, внутрішнього визволу або списання;
 - (ii) фінансовий інструмент був випущений з єдиною метою задоволення вимог щодо спроможності поглинати збитки, застосовних до банківського сектора і фінансовий інструмент визнаний таким у вимогах щодо спроможності поглинати збитки платника податків;
 - (iii) фінансовий інструмент був випущений
 - у зв'язку з фінансовими інструментами з ознаками конверсії, внутрішнього визволу або списання на рівні материнської компанії;
 - на рівні, необхідному для задоволення застосовних вимог щодо здатності поглинати збитки;
 - не є частиною структурованого інструмента; та
 - (iv) загальне віднесення на зменшення податкового зобов'язання нетто для консолідованої групи за механізмом не перевищує суму, яка була б, якщо б платник податків випустив би такий фінансовий інструмент безпосередньо на ринок.

Пункт (b) застосовується до 31 грудня 2022 року.

5. Якщо гібридна розбіжність включає не врахований прибуток постійного представництва, що не оподатковується у державі-члені, у якій платник податків є резидентом для цілей оподаткування, така держава-член вимагає від платника податків включити дохід, який у іншому випадку був би віднесений до не врахованого постійного представництва. Це положення застосовується крім випадків, коли держава-член повинна звільнити доходи від оподаткування відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладеної державою-членом з третьою країною.

6. Якщо таке гібридне переміщення було розроблено з метою створення пільги з податку, що утримується у джерелі його виникнення, на платіж, отриманий від переміщеного фінансового інструмента на користь однієї або декількох залучених сторін, держава-член платника податків обмежує вигоду від такої пільги пропорційно до чистого оподаткованого прибутку у зв'язку з таким платежем.»;

(5) додати такі статті:

«Стаття 9a

Зворотні гібридні розбіжності

1. Якщо один чи більше асоційованих суб'єктів-нерезидентів, які в гібридному суб'єкті, що заснований або має осідок у державі-члені, володіють в сукупності прямо чи непрямо часткою 50% або більше прав голосу, прав на капітал або прав на частину в прибутках, розташовані у юрисдикції чи юрисдикціях, які розглядають гібридний суб'єкт як оподатковувану особу, то гібридний суб'єкт повинен вважатися резидентом такої держави-члена та його дохід повинен оподатковуватися такою мірою, якою такий дохід не оподатковується іншим чином згідно із законодавством держави-члена або будь-якої іншої юрисдикції.

2. Параграф 1 не застосовується до механізмів колективного інвестування. Для цілей цієї статті під «механізмом колективного інвестування» слід розуміти інвестиційний фонд або механізм, що

має широке коло учасників, володіє диверсифікованим портфелем цінних паперів та підпадає під дію правил щодо захисту інвесторів у країні, в якій він має осідок.

Стаття 9b

Розбіжності податкового резиденства

Якщо віднесення на зменшення податкового зобов'язання для платежу, витрат або збитків платника податків, який є резидентом для цілей оподаткування у двох або більше юрисдикціях, може відноситися на зменшення бази оподаткування в обох юрисдикціях, держава-член платника відхиляє віднесення на зменшення податкового зобов'язання в обсязі, в якому така інша юрисдикція дозволяє взаємозарахування подвійного віднесення на зменшення податкового зобов'язання з доходом, який не є доходом, що враховується двічі. Якщо обидві юрисдикції є державами-членами, держава член, в якій платник податків не вважається резидентом відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування між двома відповідними державами-членами, відхиляє віднесення на зменшення податкового зобов'язання.»;

(6) статтю 10(1) доповнити підпараграфом такого змісту:

«Як відступ від першого підпараграфа, Комісія повинна оцінити імплементацію статей 9 і 9b, зокрема наслідки звільнення від оподаткування, встановленого у пункті (b) статті 9(4), до 1 січня 2022 року та представити Раді відповідний звіт.»;

(7) статтю 11 доповнити параграфом такого змісту:

«5a. Як відступ від параграфа 1, держави-члени повинні, не пізніше 31 грудня 2019 року, ухвалити і опублікувати закони, підзаконні нормативно-правові акти та адміністративні положення, необхідні для дотримання вимог статті 9. Вони повинні без затримки надати Комісії текст таких положень.

Вони повинні застосовувати зазначені положення з 01 січня 2020 року.

Якщо держави-члени ухвалюють такі положення, вони повинні містити покликання на цю Директиву або супроводжуватися таким покликанням у разі їх офіційної публікації. Держави-члени визначають, яким чином таке покликання має бути зроблено.».

Стаття 2

1. Держави-члени ухвалюють та оприлюднюють закони, підзаконні нормативно-правові акти та адміністративні положення, необхідні для виконання цієї Директиви, не пізніше 31 грудня 2019 року. Вони повинні негайно надіслати Комісії текст таких положень.

Вони повинні застосовувати зазначені положення з 01 січня 2020 року.

Якщо держави-члени ухвалюють такі положення, вони повинні містити покликання на цю Директиву або супроводжуватися таким покликанням у разі їх офіційної публікації. Держави-члени визначають, яким чином таке покликання має бути зроблено.

2. Держави-члени повинні передати Комісії текст основних положень національного права, ухвалених ними у сфері застосування цієї Директиви.

3. Як відступ від параграфа 1, держави-члени повинні, не пізніше 31 грудня 2021 року, ухвалити і опублікувати закони, підзаконні нормативно-правові акти та адміністративні положення, необхідні для дотримання вимог статті 9a Директиви (ЄС) 2016/1164. Вони повинні без затримки надати Комісії текст таких положень.

Вони повинні застосовувати зазначені положення з 01 січня 2022 року.

Якщо держави-члени ухвалюють такі положення, вони повинні містити покликання на цю Директиву або супроводжуватися таким покликанням у разі їх офіційної публікації. Держави-члени визначають, яким чином таке покликання має бути зроблено.

Стаття 3

Ця Директива набуває чинності на двадцятий день після її опублікування в *Офіційному віснику Європейського Союзу*.

Стаття 4

Цю Директиву адресовано державам-членам.

Вчинено у Брюсселі 29 травня 2017 року.

За Раду
Президент
C. CARDONA

⁽¹⁾ Висновок від 27 квітня 2017 року (ще не опубліковано в Офіційному віснику).

⁽²⁾ Висновок від 14 грудня 2016 року (ще не опубліковано в Офіційному віснику).

⁽³⁾ Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (ОВ L 193, 19.07.2016, с. 1).

⁽⁴⁾ Директива Ради 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року про спільну систему оподаткування, що застосовується у випадках розташування материнських і дочірніх компаній у різних державах-членах (ОВ L 345, 29.12.2011, с. 8).
