

## I

(Seadusandlikud aktid)

## DIREKTIIVID

## NÕUKOGU DIREKTIIV (EL) 2017/952,

29. mai 2017,

**millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas**

EUROOPA LIIDU NÕUKOGU,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut, eriti selle artiklit 115,

võttes arvesse Euroopa Komisjoni ettepanekut,

olles edastanud seadusandliku akti eelnõu liikmesriikide parlamentidele,

võttes arvesse Euroopa Parlamendi arvamust <sup>(1)</sup>,

võttes arvesse Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamust <sup>(2)</sup>,

toimides seadusandliku erimenetluse kohaselt

ning arvestades järgmist:

- (1) On hädavajalik taastada usaldus maksusüsteemide õigluse vastu ja võimaldada riikide valitsustel oma maksusuve-räänsust tegelikult teostada. Seepärast on Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD) andnud maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise (BEPS) vastase algatuse raames konkreetseid tegevussuuniseid.
- (2) 5. oktoobril 2015 avaldati lõpparuanded OECD 15 maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise vastase meetme kohta. Nõukogu tervitas seda tulemust oma 8. detsembri 2015. aasta järeldustes. Nõukogu rõhutas järeldustes vajadust leida ühised, kuid paindlikud lahendused liidu tasandil, mis oleksid kooskõlas OECD BEPSi käsitlevate järeldustega.
- (3) Pidades silmas vajadust tagada õiglasem maksustamine ja eelkõige OECD BEPSi käsitlevate järelduste järelmeetmena esitas komisjon 28. jaanuaril 2016 oma maksustamise vältimise vastase paketi. Selle paketi raames võeti vastu maksustamise vältimise viiside vastaseid eeskirju käsitlev nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164 <sup>(3)</sup>.
- (4) Direktiiviga (EL) 2016/1164 on ette nähtud hübriidsete ebakõlade käsitlemise raamistik.
- (5) On vaja kehtestada normid, millega neutraliseeritakse hübriidsete ebakõlade mõju võimalikult ulatuslikult. Arvestades et direktiiv (EL) 2016/1164 hõlmab üksnes liikmesriikide äriühingu tulumaksusüsteemide koostoimest

<sup>(1)</sup> 27. aprilli 2017. aasta arvamus (*Euroopa Liidu Teatajas* seni avaldamata).

<sup>(2)</sup> 14. detsembri 2016. aasta arvamus (*Euroopa Liidu Teatajas* seni avaldamata).

<sup>(3)</sup> Nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT L 193, 19.7.2016, lk 1).

tekkivaid hübriidseid ebakõlasid, esitas majandus- ja rahandusküsimuste nõukogu (ECOFIN) 12. juulil 2016 avalduse, milles palus komisjonil esitada 2016. aasta oktoobriks ettepaneku kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade kohta, et näha ette normid, mis oleksid kooskõlas normidega, mida soovitatakse OECD 2015. aasta lõpparuandes 2. meetme kohta, mis käsitleb hübriidsete ebakõlade mõju neutraliseerimist (edaspidi „OECD BEPSi aruanne 2. meetme kohta“) ega oleks neist normidest vähem tõhusad, eesmärgiga jõuda 2016. aasta lõpuks kokkuleppele.

- (6) Direktiivis (EL) 2016/1164 on muu hulgas tõdetud, et on äärmiselt tähtis jätkata tööd muude hübriidsete ebakõladega, näiteks püsivate tegevuskohtadega seotud hübriidsete ebakõladega. Sellega seoses on oluline, et kõnealune direktiiv hõlmaks ka püsivate tegevuskohtadega seotud hübriidseid ebakõlasid.
- (7) Selleks et näha ette raamistik, mis on 2. meetet käsitleva OECD BEPSi aruandega kooskõlas ja ei ole sellest vähem tõhus, on oluline, et direktiiv (EL) 2016/1164 sisaldaks ka norme hübriidülekannete ja imporditud ebakõlade kohta ning käsitleks kõiki erinevaid topeltmahaarvamisi, et maksumaksjad ei saaks kasutada allesjäänud seaduselinki.
- (8) Direktiiv (EL) 2016/1164 sisaldab norme liikmesriikide vaheliste hübriidsete ebakõlade kohta ja peaks seega sisaldama ka norme kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade kohta, kus vähemalt üks pool on äriühingust maksumaksja või – ümberpööratud hübriidüksuste korral – üksus liikmesriigis, ning samuti norme imporditud ebakõlade kohta. Seega tuleks hübriidseid ebakõlasid ja maksuresidentsusega seotud ebakõlasid käsitleda kõigi maksumaksjate suhtes, kes on kohustatud liikmesriigis äriühingu tulumaksu maksuma, sealhulgas kolmandates riikides asuvate üksuste püsivate tegevuskohtade või püsivate tegevuskohtadena käsitatavate korralduste suhtes. Ümberpööratud hübriidseid ebakõlasid käsitlevaid norme tuleks kohaldada kõikide üksuste suhtes, mida liikmesriik käsitleb maksustamise eesmärgil läbipaistvate üksustena.
- (9) Hübriidseid ebakõlasid käsitlevad normid peaksid hõlmama selliseid ebakõladega seotud olukordi, mis tulenevad topeltmahaarvamistest, vastuolust finantsinstrumentide, maksete ja üksuste kvalifitseerimises, või maksete omistamisest. Kuna hübriidseid ebakõlad võivad põhjustada topeltmahaarvamist või mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta, on vaja ette näha normid, mille kohaselt vastavalt olukorrale asjaomane liikmesriik kas ei luba makset, kulusid või kahjumit maha arvata või nõuab, et maksumaksja lisaks makse oma maksustatava tulu hulka. Neid norme kohaldatakse aga üksnes mahaarvatavate maksete suhtes ning need ei tohiks mõjutada maksusüsteemi üldisi jooni, olenemata sellest, kas tegemist on klassikalise süsteemi või hüvitussüsteemiga.
- (10) Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidseid ebakõlad tekivad siis, kui erinevused püsiva tegevuskoha ja elukoha jurisdiktsiooni normides, mis käsitlevad tulu ja kulu omistamist sama üksuse erinevate osade vahel, põhjustavad maksustamisega seotud ebakõla ning hõlmavad neid juhtumeid, kus ebakõla tekib asjaolu tõttu, et püsiv tegevuskoht jäetakse filiaali jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt tunnustamata. Need ebakõlad võivad põhjustada topeltmahaarvamist või mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta ning seepärast tuleks need kõrvaldada. Liikmesriik, kus maksumaksja on resident, peaks tunnustamata püsivate tegevuskohtade osas võtma arvesse tulu, mis oleks muidu omistatud püsivale tegevuskohale.
- (11) Kõik kohandused, mis tuleb käesoleva direktiivi kohaselt teha, ei tohiks põhimõtteliselt mõjutada maksustamis-õiguste omistamist jurisdiktsioonide vahel, mis on ette sätestatud topeltmaksustamise vältimise lepinguga.
- (12) Proportsionaalsuse tagamiseks on vaja käsitleda üksnes neid juhtumeid, mille puhul on märkimisväärne risk, et hübriidseid ebakõlasid kasutatakse maksustamise vältimiseks. Seepärast on asjakohane hõlmata hübriidseid ebakõlad, mis tekivad peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või sama üksuse kahe või enama tegevuskoha vahel, maksumaksja ja tema sidusettevõtjate vahelised või sidusettevõtjate vahel tekkivad hübriidseid ebakõlad, samuti hübriidseid ebakõlad, mis tulenevad maksumaksjaga seotud struktureeritud korraldustest.
- (13) Eelkõige üksuste hübriidsest laadist tulenevaid ebakõlasid tuleks käsitleda üksnes siis, kui ühel sidusettevõtjal on vähemalt tegelik kontroll teiste sidusettevõtjate üle. Seega tuleks nendel juhtudel nõuda, et maksumaksjale või teistele sidusettevõtjatele kuulub asjaomases sidusettevõtjas või asjaomasele sidusettevõtjale kuulub nendes 50 protsenti või rohkem hääleõigusest või kapitaliosalusest või õigusest saadud kasumile. Selle nõude kohaldamisel tuleks liita kokku koos tegutsevate isikute osalus või õigused.

- (14) Selleks et näha ette piisavalt terviklik sidusettevõtja määratlus hübriidseid ebakõlasid käsitlevate normide kohaldamisel, peaks see määratlus hõlmama ka üksust, mis kuulub samasse finantsaruandluse eesmärgil konsolideeritud kontserni, ettevõtjat, mille juhtimises omab olulist mõju maksumaksja, ning vastupidiselt ettevõtjat, mis omab maksumaksja juhtimises olulist mõju.
- (15) On vaja käsitleda nelja hübriidsete ebakõlade kategooriat: esiteks, hübriidsed ebakõlad, mis tulenevad finantsinstrumendi alusel tehtud maksetest; teiseks, hübriidsed ebakõlad, mis tulenevad hübriidüksusele või püsivale tegevuskohale tehtud maksete omistamise erinevustest, sealhulgas tunnustamata püsivale tegevuskohale tehtud maksete tulemusel; kolmandaks, hübriidsed ebakõlad, mis tulenevad maksetest, mis hübriidüksus on teinud oma omanikule, või arvestuslikest maksetest, mis on tehtud peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel; ning lõpetuseks, hübriidüksuse või püsiva tegevuskoha tehtud maksetest tulenevad topeltmahaarvamised.
- (16) Finantsinstrumendi alusel tehtud maksete puhul võib hübriidne ebakõla tekkida siis, kui mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta tuleneb finantsinstrumendi või selle alusel tehtud maksete kvalifitseerimise erinevustest. Kui makse laadist tulenevalt kvalifitseerub see makse saaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt topeltmaksusoodustusele, näiteks maksuvabastus, maksumäära vähendamine või igasugune maksukrediit või -tagastus, peaks makset käsitlema hübriidse ebakõla põhjustajana, kui selle tulemusena on tekkinud alamaksustatud summa. Finantsinstrumendi alusel tehtud makset ei tohiks aga käsitleda hübriidse ebakõla põhjustajana, kui makse saaja jurisdiktsioonis antud maksusoodustus tuleneb üksnes makse saaja maksustaatusel või asjaolust, et asjaomase finantsinstrumendi suhtes kohaldatakse erikorra tingimusi.
- (17) Selleks et vältida soovimatuid tulemusi hübriidfinantsinstrumente käsitleva normi ja pankadele kehtestatud kahjukatmisvõime nõuete koostoimes ning ilma et see piiraks riigiabi normide kohaldamist, peaks liikmesriikidel olema võimalus jätta käesoleva direktiivi kohaldamisalast välja kontsernisesed instrumendid, mille emiteerimise ainus eesmärk on emiteerija kahjukatmisvõime nõuete täitmine ja mitte maksustamise vältimine.
- (18) Hübriidüksusele või püsivale tegevuskohale tehtud maksete puhul võib hübriidne ebakõla tekkida siis, kui mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta tuleneb erinevustest normides, millega reguleeritakse hübriidüksusele tehtud makse korral hübriidüksuse ja selle omaniku vahel või püsivale tegevuskohale tehtud arvestusliku makse korral peakontori ja püsiva tegevuskoha või kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel tehtud maksete omistamist. Hübriidse ebakõla määratlust tuleks kohaldada üksnes juhul, kui ebakõla tuleneb erinevustest normides, millega reguleeritakse maksete omistamist kahe jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt, ning makse ei tohiks põhjustada hübriidset ebakõla, mis oleks igal juhul tekkinud, kuna makse saaja on mis tahes maksesaaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt maksu maksmisest vabastatud.
- (19) Hübriidse ebakõla määratlus peaks samuti hõlmama mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta, mis tuleneb tunnustamata püsivatele tegevuskohtadele tehtud maksetest. Tunnustamata püsiv tegevuskoht on igasugune olukord, kus peakontori jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt luuakse püsiv tegevuskoht, ent mida teise jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt ei käsitata püsiva tegevuskohana. Hübriidse ebakõla normi ei tohiks aga kohaldada, kui ebakõla oleks tekkinud igal juhul, kuna makse saaja on mis tahes maksesaaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt maksu maksmisest vabastatud.
- (20) Hübriidüksuse poolt selle omanikule tehtud maksete või peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel tehtud arvestuslike maksete puhul võib hübriidne ebakõla tekkida siis, kui mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta tuleneb sellest, et makse saaja jurisdiktsioonis makset või arvestuslikku makset ei tunnustata. Sellisel juhul, kui ebakõla tuleneb makse või arvestusliku makse omistamata jätmisest, on makse saaja jurisdiktsioon see jurisdiktsioon, kus makset või arvestuslikku makset käsitletakse saaduna maksja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt. Nagu muude hübriidüksusi ja filiaale puudutavate ebakõlade puhul, mis põhjustavad mahaarvamise ilma arvessevõtmiseta, ei tohiks hübriidset ebakõla tekkida siis, kui makse saaja on makse saaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt maksu maksmisest vabastatud. Sellise hübriidsete ebakõlade

kategooria puhul tekib ebakõla aga üksnes juhul, kui maksja jurisdiktsioon lubab teha makse või arvestusliku makse osas mahaarvamise, et tasakaalustada summa, mis ei ole kahekordselt arvessevõetav tulu. Kui maksja jurisdiktsioon lubab mahaarvamise järgmisesse maksustamisperioodi edasi kanda, siis võib nõude teha käesoleva direktiivi alusel mis tahes kohandamist lükata edasi selle ajani, mil mahaarvamine tehakse tegelikult kahekordselt mitte arvessevõetava tulu tasakaalustamiseks maksja jurisdiktsioonis.

- (21) Hübriidse ebakõla määratlus peaks samuti hõlmama topeltmahaarvamisi, olenemata sellest, kas need tekivad maksete, siseriikliku õigusakti kohaselt maksetena mitte käsitatavate kulude või amortisatsiooni või kulumi kahju tulemusena. Nagu arvestuslike maksete ja hübriidüksuste tehtud maksete puhul, mille makse saaja jätab arvesse võtmata, peaks hübriidne ebakõla tekkima aga üksnes juhul, kui maksja jurisdiktsioon lubab teha mahaarvamise, et tasakaalustada summa, mis ei ole kahekordselt arvessevõetav tulu. See tähendab, et kui maksja jurisdiktsioon lubab mahaarvamise järgmisesse maksustamisperioodi edasi kanda, siis võib nõude teha käesoleva direktiivi alusel kohandamist lükata edasi selle ajani, mil mahaarvamine tehakse tegelikult kahekordselt mitte arvessevõetava tulu tasakaalustamiseks maksja jurisdiktsioonis.
- (22) Maksustamise erinevused, mis tulenevad üksnes maksele määratud väärtuse erinevustest, sealhulgas siirdehindade kohaldamise kaudu, ei peaks kuuluma hübriidse ebakõla kohaldamisalasse. Jurisdiktsioonid kasutavad lisaks erinevaid maksustamisperioode ja neil on erinevad normid selle tunnustamiseks, millal tulu saadi või kulu tekkis; selliseid ajalisi erinevusi ei peaks üldiselt käsitama maksustamisel ebakõla põhjustajatena. Finantsinstrumendi alusel tehtud mahaarvatavat makset, mille puhul ei saa põhjendatult eeldada, et see lisatakse mõistliku aja jooksul tulu hulka, tuleks aga käsitada hübriidse ebakõla põhjustajana, kui see mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta tuleneb finantsinstrumendi või selle alusel tehtud maksete kvalifitseerimise erinevustest. Tuleks mõista, et ebakõla võib tekkida, kui finantsinstrumendi alusel tehtud makset ei lisata tulu hulka mõistliku aja jooksul. Sellist makset tuleks käsitada tulu hulka lisatuna mõistliku aja jooksul, kui makse saaja on selle lisanud 12 kuu jooksul pärast maksja maksustamisperioodi lõppu, või turuväärtuse põhimõtte alusel kindlaks määratud aja jooksul. Liikmesriigid võivad nõuda, et makse lisatakse kindlaksmääratud aja jooksul, et vältida ebakõla põhjustamist ja tagada maksukontroll.
- (23) Hübriidülekanded võivad põhjustada erinevat maksukohtlemist, kui finantsinstrumendi ülekandmise korralduse tulemusena käsitab rohkem kui üks korralduse pool sellelt instrumendilt saadud aluseks olevat tulu saadud tuluna. Sellistel juhtudel võib hübriidülekande alusel tehtud makse põhjustada maksjale mahaarvamise, samal ajal kui makse saaja käsitab seda aluseks olevalt instrumendilt saadud tuluna. Selline erinev maksukohtlemine võib põhjustada mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta või aluseks oleva instrumendi kinnipeetava maksu osas täiendavat maksukrediiti. Seepärast tuleks sellised ebakõlad kõrvaldada. Kui on tegemist mahaarvamisega ilma arvessevõtmiseta, siis tuleks kohaldada samu norme, mida kohaldatakse selleks, et neutraliseerida ebakõlad, mis tulenevad hübriidfinantsinstrumendi alusel tehtud maksetest. Hübriidülekannete puhul, mis on struktureeritud tekitama täiendavat maksukrediiti, peaks asjaomane liikmesriik takistama maksjal kasutada täiendavat krediiti maksusoodustuse saamiseks, sealhulgas direktiivi (EL) 2016/1164 artikliga 6 kooskõlas oleva üldise kuritarvituste vastase eeskirja kohaldamise teel.
- (24) Vaja on näha ette õigusnorm, mis võimaldab liikmesriikidel kõrvaldada käesoleva direktiivi siseriiklikku õigusse ülevõtmise ja rakendamise lahkevused, mille tulemusena tekivad hübriidset ebakõlad vaatamata asjaolule, et liikmesriigid tegutsevad kooskõlas käesoleva direktiiviga. Kui tekib selline olukord ning käesolevas direktiivis sätestatud esmast normi ei kohaldata, siis tuleks kohaldada teisest normi. Siiski kohaldatakse nii esmast kui ka teisest normi ainult käesolevas direktiivis määratletud hübriidsete ebakõlade suhtes ning see ei tohiks mõjutada liikmesriigi maksusüsteemi üldisi jooni.
- (25) Imporditud ebakõlade puhul kandub kolmandate riikide osapoolte vahelise hübriidse ebakõla mõju liikmesriigi jurisdiktsiooni muu kui hübriidinstrumendi kasutamise kaudu, mis vähendab seeläbi hübriidsete ebakõlade neutraliseerimise normide tõhusust. Ühes liikmesriigis mahaarvatavat makset saab kasutada hübriidse ebakõlaga seotud kulu rahastamiseks. Selliste imporditud ebakõlade kõrvaldamiseks on vaja lisada normid, millega ei lubata makset maha arvata, kui maksest saadav vastav tulu otse või kaudselt tasakaalustab mahaarvamise, mis tuleneb kolmandate riikide vahelistest hübriidsetest ebakõladest, mis põhjustavad topeltmahaarvamist või mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta.

- (26) Topeltresidentidega seotud ebakõla võib põhjustada topeltmahaarvamist, kui õigusaktid lubavad topeltresidentidega maksumaksja tehtud makselt teha mahaarvamise mõlemas jurisdiktsioonis, kus maksumaksja on resident. Kuna topeltresidentidega seotud ebakõlad võivad põhjustada topeltmahaarvamisi, peaksid nad kuuluma käesoleva direktiivi kohaldamisalasse. Liikmesriik peaks topeltresidentidega ettevõtja puhul tekkiva teise mahaarvamise tegemise keelama, kui selle makse tasakaalustab summa, mida teise jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt ei käsitata tuluna.
- (27) Käesoleva direktiivi eesmärk on muuta siseturg tervikuna vastupidavamaks hübriidsete ebakõlade suhtes. Seda ei saa liikmesriigid ise täielikult saavutada, arvestades et liikmesriikide äriühingu maksustamise süsteemid on erinevad ja liikmesriikide sõltumatu tegevus vaid säilitaks siseturu praeguse killustatuse otsese maksustamise valdkonnas. See omakorda laseb jääda püsima erinevate siseriiklike meetmete koostoimes tekkinud ebatõhususel ja moonutustel. Selle tulemuseks oleks ebakõla puudumine. Tulenevalt hübriidsete ebakõlade piiriülesest olemusest ja vajadusest võtta vastu lahendusi, mis toimivad kogu siseturul, on seda eesmärki võimalik paremini saavutada liidu tasandil. Liit võib võtta vastu meetmeid kooskõlas Euroopa Liidu lepingu artiklis 5 sätestatud subsidiaarsuse põhimõttega. Kõnealusel artiklis sätestatud proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei lähe käesolev direktiiv nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale. Kehtestades nõutava kaitse siseturul, on käesoleva direktiivi eesmärk üksnes saavutada see, et liidu siseselt toimuks selle eesmärgi saavutamiseks vajalik kooskõlastus.
- (28) Käesoleva direktiivi rakendamisel peaksid liikmesriigid kasutama kirjelduste või tõlgendamise allikana käesoleva direktiivi ja liidu õiguse sätetega kooskõlas olevaid kohaldatavaid selgitusi ja näiteid, mis on esitatud OECD BEPSi aruandes 2. meetme kohta.
- (29) Artikli 9 lõigetes 1 ja 2 sätestatud norme hübriidsete ebakõlade kohta kohaldatakse üksnes juhul, kui maksumaksjaga seotud olukorra tulemusel tekib ebakõla. Ebakõla ei tohiks tekkida, kui korraldust tuleb artikli 9 lõike 5 või artikli 9a kohaselt kohandada, ning korraldusi, mida tuleb käesoleva direktiivi nimetatud osade kohaselt kohandada, ei tohiks hübriidsete ebakõlasid käsitlevate normide kohaselt mingil viisil täiendavalt kohandada.
- (30) Kui mõne muu direktiivi sätete, näiteks nõukogu direktiivi 2011/96/EL<sup>(1)</sup> sätete kohaldamisega kaasneb maksustamisega seotud ebakõla neutraliseerimine, siis ei peaks käesolevas direktiivis sätestatud hübriidsete ebakõlasid käsitlevate normide kohaldamist ette nägema.
- (31) Komisjon peaks käesoleva direktiivi rakendamist hindama viie aasta möödumisel pärast direktiivi jõustumist ja esitama selle kohta nõukogule aruande. Liikmesriigid peaksid esitama komisjonile kogu teabe, mis on selleks hindamiseks vajalik.
- (32) Seepärast tuleks direktiivi (EL) 2016/1164 vastavalt muuta,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA DIREKTIIVI:

#### *Artikkel 1*

Direktiivi (EL) 2016/1164 muudetakse järgmiselt.

- 1) Artikkel 1 asendatakse järgmisega:

„Artikkel 1

#### **Kohaldamisala**

1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse kõigi nende maksumaksjate suhtes, kellel on ühes või mitmes liikmesriigis kohustus tasuda äriühingu tulumaksu, sealhulgas kolmanda riigi maksuresidentide ühes või mitmes liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade suhtes.

2. Artiklit 9a kohaldatakse samuti kõikide üksuste suhtes, mida liikmesriik käsitab maksustamise eesmärgil läbipaistvatena.“

<sup>(1)</sup> Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv 2011/96/EL, eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 345, 29.12.2011, lk 8).

2) Artiklit 2 muudetakse järgmiselt.

a) Punkti 4 viimane lõik asendatakse järgmisega:

„Artiklite 9 ja 9a kohaldamisel:

- a) kui ebakõla tekib käesoleva artikli punkti 9 esimese lõigu alapunktide b, c, d, e või g alusel või kui artikli 9 lõike 3 või artikli 9a alusel nõutakse kohandamist, siis muudetakse sidusettevõtja määratlust nii, et 25 protsendi nõue asendatakse 50 protsendi nõudega;
- b) käsitatakse, et isik, kes tegutseb üksuse hääleõiguse või kapitaliosaluse osas koos teise isikuga, osaleb selle üksuse mis tahes hääleõiguses või kapitalis, mis kuulub teisele isikule;
- c) tähendab sidusettevõtja ka üksust, mis kuulub samasse finantsaruandluse eesmärgil konsolideeritud kontserni nagu maksumaksja, ja ettevõtjat, mille juhtimises omab olulist mõju maksumaksja, või ettevõtjat, mis omab maksumaksja juhtimises olulist mõju.“

b) Punkt 9 asendatakse järgmisega:

„9) „hübriidne ebakõla“ – olukord, mis on seotud maksumaksjaga või artikli 9 lõike 3 osas üksusega, kus:

a) finantsinstrumendi alusel tehtud makse põhjustab mahaarvamise ilma arvessevõtmiseta ning:

- i) sellist makset ei võeta arvesse mõistliku aja jooksul ja
- ii) ebakõla tuleneb finantsinstrumendi või selle alusel tehtud makse kvalifitseerimise erinevustest.

Esimese alapunkti kohaldamisel käsitatakse finantsinstrumendi alusel tehtud makset mõistliku aja jooksul tulu hulka lisatuna, kui:

- i) makse võetakse makse saaja jurisdiktsioonis arvesse maksustamisperioodil, mis algab 12 kuu jooksul pärast maksja maksustamisperioodi lõppu, või
  - ii) saab põhjendatult eeldada, et makse võetakse makse saaja jurisdiktsioonis arvesse tulevasel maksustamisperioodil ning et maksetingimused on sellised, millistes sõltumatud ettevõtjad omavahel eeldatavasti kokku lepivad;
- b) makse, mis on tehtud hübriidüksusele, põhjustab mahaarvamise ilma arvessevõtmiseta ning ebakõla tuleneb erinevustest hübriidüksusele tehtud makse omistamises selle jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt, kus hübriidüksus on asutatud või registreeritud, ning selles hübriidüksuses osaleva mis tahes isiku jurisdiktsiooni kohaselt;
  - c) makse, mis on tehtud ühe või enama püsiva tegevuskohaga üksusele, põhjustab mahaarvamise ilma arvessevõtmiseta ning see ebakõla tuleneb erinevustest peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või sama üksuse kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel tehtud maksete omistamises selle jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt, kus üksus tegutseb;
  - d) makse põhjustab mahaarvamise ilma arvessevõtmiseta tunnustamata püsivale tegevuskohale tehtud makse tulemusena;
  - e) makse, mis on tehtud hübriidüksusele, põhjustab mahaarvamise ilma arvessevõtmiseta ning ebakõla tuleneb asjaolust, et makset ei võeta makse saaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt arvesse;
  - f) arvestuslik makse, mis on tehtud peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel, põhjustab mahaarvamise ilma arvessevõtmiseta ning ebakõla tuleneb asjaolust, et makset ei võeta makse saaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt arvesse, või
  - g) topeltmahaarvamine tehakse.

Käesoleva punkti 9 kohaldamisel:

- a) ülekantud finantsinstrumendilt saadud aluseks olevat tulu väljendav makse ei põhjusta hübriidset ebakõla esimese lõigu alapunkti a kohaselt, kui finantskaupleja teeb makse turutingimustel toimuva hübriidülekande alusel, tingimusel et maksja jurisdiktsioonis nõutakse finantskauplejalt kõigi ülekantud finantsinstrumendiga seoses saadud summade tuluna arvessevõtmist;
- b) tekib hübriidne ebakõla esimese lõigu alapunktide e, f või g alusel üksnes siis, kui maksja jurisdiktsioonis lubatakse teha mahaarvamist, et tasakaalustada summa, mis ei ole kahekordselt arvessevõetav tulu;
- c) käsitatakse ebakõla hübriidse ebakõlana üksnes juhul, kui see tekib sidusettevõtjate vahel, maksumaksja ja sidusettevõtja vahel, peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel, sama üksuse kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel või struktureeritud korralduse alusel.

Käesoleva punkti 9 ning artiklite 9, 9a ja 9b kohaldamisel kasutatakse järgmisi mõisteid:

- a) „ebakõla“ – topeltmahaarvamine või mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta;
- b) „topeltmahaarvamine“ – sama makse, kulu või kahjum arvatakse maha jurisdiktsioonis, kust makse pärineb, kus kulu kanti või kahjum tekkis (maksja jurisdiktsioon), ja teises jurisdiktsioonis (investori jurisdiktsioon). Hübriidüksuse või püsiva tegevuskoha tehtud makse puhul on maksja jurisdiktsioon see, kus hübriidüksus või püsiv tegevuskoht on asutatud või asub;
- c) „mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta“ – peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel tehtud makse või arvestusliku makse mahaarvamine mis tahes jurisdiktsioonis, kus makset või arvestuslikku makset käsitatakse tehtuna (maksja jurisdiktsioon), ilma et seda makset või arvestuslikku makset makse saaja jurisdiktsioonis maksustamisel arvesse võetaks. Makse saaja jurisdiktsioon on iga jurisdiktsioon, kus makse või arvestuslik makse saadakse või kus seda käsitatakse saaduna mis tahes muu jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt;
- d) „mahaarvamine“ – summa, mida käsitatakse maksustatavast tulust mahaarvatavana maksja või investori jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt. Mõistet „mahaarvatav“ tõlgendatakse vastavalt sellele;
- e) „arvessevõtmine“ – summa, mis võetakse makse saaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt maksustavas tulus arvesse. Finantsinstrumendi alusel tehtud makset ei käsitata arvessevõetuna, kui makse kvalifitseerub mis tahes maksusoodustuse kohaldamisele üksnes selle viisi tõttu, kuidas makse on makse saaja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt kvalifitseeritud. Mõistet „arvessevõetud“ tõlgendatakse vastavalt sellele;
- f) „maksusoodustus“ – maksuvabastus, maksumäära vähendamine või igasugune maksukrediit või -tagastus (v.a kinnipeetava maksu krediit);
- g) „kahekordselt arvessevõetav tulu“ – igasugune tuluobjekt, mis võetakse arvesse mõlema jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt, kus ebakõla on tekkinud;
- h) „isik“ – üksikisik või üksus;
- i) „hübriidüksus“ – igasugune üksus või korraldus, mida ühe jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt käsitatakse maksustatava üksusena ja mille tulu või kulu käsitatakse teise jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt ühe või enama muu isiku tulu või kuluna;
- j) „finantsinstrument“ – igasugune instrument, mille tulemusena tekib rahastamise või omakapitali tulusus, mis maksustatakse kas makse saaja või maksja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt võla, omakapitali või tuletisinstrumentide maksustamise suhtes kohaldatavate õigusnormide alusel ning mis hõlmab hübriid-ülekannet;
- k) „finantskaupleja“ – isik või üksus, kes ostab ja müüb regulaarselt finantsinstrumente oma arvel ja kasumi teenimise eesmärgil;

- l) „ hübriidülekanne“ – igasugune korraldus finantsinstrumendi ülekanmiseks, kui ülekantud finantsinstrumendilt saadud aluseks olevat tulu käsitatakse maksustamise eesmärgil samaaegselt rohkem kui ühe korralduse poole saadud tuluna;
- m) „turingimustel toimuv hübriidülekanne“ – igasugune hübriidülekanne, mille finantskaupleja teeb tavapärase tegevuse käigus ja mitte struktureeritud korralduse osana;
- n) „tunnustamata püsiv tegevuskoht“ – igasugune korraldus, mille kohaselt tekib peakontori jurisdiktsiooni õigusakti kohaselt püsiv tegevuskoht, ent mida teise jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt ei käsitata püsiva tegevuskohana.“

c) Lisatakse järgmised punktid:

- „10) „finantsaruandluse eesmärgil konsolideeritud kontsern“ – kontsern, kuhu kuuluvad kõik üksused, mis on täielikult hõlmatud konsolideeritud finantsaruandega, mis on koostatud rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite või liikmesriigi finantsaruandlussüsteemi alusel;
- 11) „struktureeritud korraldus“ – hübriidse ebakõlaga seotud korraldus, mille puhul ebakõla on korralduse tingimustesse arvestatud, või korraldus, mis on kavandatud nii, et tekiks hübriidne ebakõla, v.a juhul, kui põhjendatult ei saa eeldada, et maksumaksja või sidusettevõtja oleks pidanud ebakõlast teadlik olema, ning ta ei saanud osa hübriidsest ebakõlast tuleneva maksusoodustuse väärtusest.“

3) Artiklit 4 muudetakse järgmiselt.

a) Lõike 5 punkti a alapunkt ii asendatakse järgmisega:

„ii) kõikide varade ja kohustuste hindamisel kasutatakse sama meetodit nagu on kasutatud konsolideeritud finantsaruandes, mis on koostatud rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite või liikmesriigi finantsaruandlussüsteemi alusel;“.

b) Lõige 8 asendatakse järgmisega:

„8. Lõigete 1–7 kohaldamisel võidakse maksumaksjale anda õigus kasutada konsolideeritud finantsaruandeid, mis on koostatud muude aruandlusstandardite alusel kui rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid või liikmesriigi finantsaruandlussüsteem.“

4) Artikkel 9 asendatakse järgmisega:

„Artikkel 9

### Hübriidsed ebakõlad

1. Niivõrd, kui võrd hübriidsete ebakõlade tulemuseks on topeltmahaarvamine:

a) ei lubata mahaarvamist teha liikmesriigis, mis on investori jurisdiktsiooniks, ning

b) kui mahaarvamist lubatakse investori jurisdiktsioonis teha, ei lubata seda teha liikmesriigis, mis on maksja jurisdiktsiooniks.

Sellist mahaarvamist saab siiski kasutada selleks, et tasakaalustada kahekordselt arvessevõetav tulu, mis tekib kas praegusel või järgmisel maksustamisperioodil.

2. Niivõrd, kui võrd hübriidsete ebakõlade tulemuseks on mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta:

a) ei lubata mahaarvamist teha liikmesriigis, mis on maksja jurisdiktsiooniks, ning

b) kui mahaarvamist lubatakse maksja jurisdiktsioonis teha, siis makse summa, mis põhjustaks muidu ebakõla, lisatakse tulu hulka liikmesriigis, mis on makse saaja jurisdiktsiooniks.



3. Liikmesriik ei luba maksumaksjal makset maha arvata, kui selline makse rahastab otseselt või kaudselt mahaarvatavat kulu, põhjustades seeläbi hübriidse ebakõla tehingu või rea tehingute kaudu, mis toimuvad sidusettevõtjate vahel või milles osaletakse struktureeritud korralduste raames, välja arvatud juhul, kui üks jurisdiktsioonidest, mis on seotud tehingu või rea tehingutega, on sellise hübriidse ebakõla osas teinud samaväärse kohanduse.

4. Liikmesriik võib jätta:

- a) käesoleva artikli lõike 2 punkti b kohaldamisalast välja hübriidsed ebakõlad, mis on määratletud artikli 2 esimese lõigu punkti 9 alapunktides b, c, d või f;
- b) käesoleva artikli lõike 2 punktide a ja b kohaldamisalast välja hübriidsed ebakõlad, mis tulenevad finantsinstrumendi alusel intressi maksmisest sidusettevõtjale, kui:
  - i) finantsinstrumendil on konverteerimise, kohustuste ja nõudeõiguste teisendamise või allahindamise omadused;
  - ii) finantsinstrumendi emiteerimise ainus eesmärk on täita pangandussektorile kohaldatavaid kahjukatmisvõime nõudeid ning finantsinstrumenti tunnistatakse sellisena maksumaksjale kehtivates kahjukatmisvõime nõuetes;
  - iii) finantsinstrument on emiteeritud
    - seoses finantsinstrumentidega, millel on konverteerimise, kohustuste ja nõudeõiguste teisendamise või allahindamise omadus emaettevõtja tasandil;
    - tasemel, mis on vajalik kohaldatavate kahjukatmisvõime nõuete täitmiseks,
    - muul viisil kui struktureeritud korralduse osana, ning
  - iv) korralduse raames tehtav üldine netomahaarvamine konsolideeritud kontserni kohta ei ole suurem summast, mis oleks olnud tulemuseks siis, kui maksumaksja oleks sellise finantsinstrumendi emiteerinud otse turule.

Punkti b kohaldatakse kuni 31. detsembrini 2022.

5. Kui hübriidne ebakõla on seotud tunnustamata püsiva tegevuskoha tuluga, mida ei maksustata liikmesriigis, kus maksumaksja on maksuresident, nõuab see liikmesriik, et maksumaksja võtaks arvesse tulu, mis oleks muidu omistatud tunnustamata püsivale tegevuskohale. Seda kohaldatakse üksnes juhul, kui liikmesriik peab vabastama tulu maksudest vastavalt liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule.

6. Kui hübriidülekanne on kavandatud tooma kaasa maksusoodustuse seoses ülekantud finantsinstrumendiga seotud makselt kinnipeetava maksuga rohkem kui ühele asjaomasele poolele, piirab maksumaksja liikmesriik sellisest maksusoodustusest saadavat kasu proportsionaalselt selle maksega seotud maksustatava netotuluga.“

5) Lisatakse järgmised artiklid:

„Artikkel 9a

### Ümberpööratud hübriidsed ebakõlad

1. Kui üks või enam mitteresidendist seotud üksust, kellele kuulub otseselt või kaudselt kokku 50 protsenti või rohkem liikmesriigis juriidilisi õigusi omava või liikmesriigis asutatud hübriidüksuse hääleõigusest, kapitaliosalusest või kasumiosalusest, asub jurisdiktsioonis või jurisdiktsioonides, mis peavad seda hübriidüksust maksukohustuslaseks, peetakse seda hübriidüksust selle liikmesriigi residendiks ja tema tulu maksustatakse, kui seda tulu ei maksustata muudmoodi liikmesriigi või mis tahes muu jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt.

2. Lõiget 1 ei kohaldata ühisinvesteeringu seaduse suhtes. Käesoleva artikli kohaldamisel tähendab ühisinvesteeringu seaduse investimisfondi või -vahendit, mis on laialdaselt kasutatav, millel on mitmekesisstatud väärtpaberiportfell ja mille suhtes kohaldatakse investorikaitse õigusakte riigis, kus ta on asutatud.

*Artikkel 9b***Maksuresidentsusega seotud ebakõlad**

Kui kahe või enama jurisdiktsiooni maksuresidentist maksumaksja makse, kulu või kahjum arvatakse maksubaasist maha mõlemas jurisdiktsioonis, siis ei luba maksumaksja liikmesriik mahaarvamist teha, kui teine jurisdiktsioon võimaldab teist mahaarvamist selleks, et tasakaalustada tulu, mis ei ole kahekordselt arvessevõetav tulu. Kui mõlemad jurisdiktsioonid on liikmesriigid, siis see liikmesriik, kus maksumaksjat ei peeta residentiks vastavalt kahe asjaomase liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule, ei luba mahaarvamist teha.

## 6) Artikli 10 lõikesse 1 lisatakse järgmine lõik:

„Erandina esimesest lõigust hindab komisjon artiklite 9 ja 9b rakendamist ning eelkõige artikli 9 lõike 4 punktis b sätestatud väljajätmise tagajärgi hiljemalt 1. jaanuariks 2022 ja esitab selle kohta nõukogule aruande.“

## 7) Artiklisse 11 lisatakse järgmine lõige:

„5a. Erandina lõikest 1 võtavad liikmesriigid vastu ja avaldavad artikli 9 järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembriks 2019. Nad edastavad kõnealuste normide teksti viivitamata komisjonile.

Liikmesriigid kohaldavad neid norme alates 1. jaanuarist 2020.

Kui liikmesriigid need normid vastu võtavad, lisavad nad nendesse või nende normide ametliku avaldamise korral nende juurde viite käesolevale direktiivile. Sellise viitamise viisi näevad ette liikmesriigid.“

*Artikkel 2*

1. Liikmesriigid võtavad käesoleva direktiivi täitmiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid vastu ning avaldavad need hiljemalt 31. detsembriks 2019. Nad edastavad kõnealuste normide teksti viivitamata komisjonile.

Liikmesriigid kohaldavad neid norme alates 1. jaanuarist 2020.

Kui liikmesriigid need normid vastu võtavad, lisavad nad nendesse või nende normide ametliku avaldamise korral nende juurde viite käesolevale direktiivile. Sellise viitamise viisi näevad ette liikmesriigid.

2. Liikmesriigid edastavad komisjonile käesoleva direktiiviga reguleeritavas valdkonnas vastuvõetud põhiliste siseriiklike õigusnormide teksti.

3. Erandina lõikest 1 võtavad liikmesriigid vastu ja avaldavad direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 9a järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembriks 2021. Nad edastavad kõnealuste normide teksti viivitamata komisjonile.

Liikmesriigid kohaldavad neid norme alates 1. jaanuarist 2022.

Kui liikmesriigid need normid vastu võtavad, lisavad nad nendesse või nende normide ametliku avaldamise korral nende juurde viite käesolevale direktiivile. Sellise viitamise viisi näevad ette liikmesriigid.

*Artikkel 3*

Käesolev direktiiv jõustub kahekümnendal päeval pärast selle avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*.

*Artikkel 4*

Käesolev direktiiv on adresseeritud liikmesriikidele.

Brüssel, 29. mai 2017

Nõukogu nimel  
eesistuja  
C. CARDONA

---