EUROOPA
KOMISJON

Strasbourg, 25.10.2016
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Ettepanek:

NÕUKOGU DIREKTIIV,

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

{SWD(2016) 345 final}

SELETUSKIRI

1. ETTEPANEKU TAUST

• Ettepaneku põhjused ja eesmärgid

Hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete puhul kasutatakse ära üksuse või finantsinstrumendi eri maksukohtlemist kahes või enamas jurisdiktsioonis, et saavutada kahekordne maksustamata jätmine. Sellised kokkulepped on levinud ja nende tulemuseks on ELi äriühingutest maksumaksjate maksubaasi märkimisväärne vähenemine. Seepärast on vaja ette näha eeskirjad maksubaasi sellise vähenemise peatamiseks.

Nõukogu direktiivis, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad[1] (edaspidi „maksustamise vältimise vastane direktiiv“), käsitletakse kõige levinumaid hübriidsete ebakõlade vorme, kuid üksnes ELis. Maksustamise vältimise vastase direktiivi artiklis 9 on käsitletud hübriidseid ebakõlasid, mis tulenevad sellest, et liikmesriigis asuv maksumaksja ja teises liikmesriigis asuv sidusettevõtja kasutavad üksuse või finantsinstrumendi eri õiguslikku iseloomustamist, või liikmesriikides asuvate osapoolte vahelistest struktureeritud kokkulepetest.

Samas kasutavad ka kolmandaid riike hõlmavatesse piiriülestesse struktuuridesse kaasatud ELi maksumaksajad ära hübriidseid ebakõlasid, et vähendada oma üldist maksukohustust ELis. Seepärast tunnistatakse laialdaselt, et tuleks käsitleda ka kolmandaid riike hõlmavaid hübriidseid ebakõlasid.

Peale selle esineb selliseid muud liiki ebakõlasid nagu püsiva tegevuskohaga seotud hübriidsed ebakõlad, hübriidülekanded, nn imporditud ebakõlad ja topeltresidentsusega seotud ebakõlad, mida ei ole käsitletud maksustamise vältimise vastase direktiivi artiklis 9.

Maksustamise vältimise vastase direktiivi lõpliku 20. juunil 2016 kokku lepitud kompromissettepaneku osana tegi majandus- ja rahandusküsimuste nõukogu (ECOFIN) avalduse hübriidsete ebakõlade kohta. Selles avalduses palus majandus- ja rahandusküsimuste nõukogu komisjonil esitada 2016. aasta oktoobriks ettepaneku kolmandaid riike hõlmavate hübriidsete ebakõlade kohta, et näha ette eeskirjad, mis oleksid kooskõlas OECD BEPSi aruandes 2. meetme kohta soovitatud eeskirjadega ega oleks neist eeskirjadest vähem tõhusad, et jõuda 2016. aasta lõpuks kokkuleppele.

Käesoleva direktiiviga nähakse ette eeskirjad kolmandaid riike hõlmavate hübriidsete ebakõlade kõrvaldamiseks. Peale selle käsitletakse direktiivis püsivaid tegevuskohti hõlmavaid hübriidseid ebakõlasid, nii nende ELi-siseses mõõtmes kui ka seoses kolmandate riikidega, hübriidülekandeid, imporditud ebakõlasid ja topeltresidentsusega seotud ebakõlasid.

• Kooskõla poliitikavaldkonnas praegu kehtivate õigusnormidega

Käesolev direktiiv põhineb soovitustel, mis anti Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise (BEPS) vastase algatuse aruande (2. meetme) „Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“ („Hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete mõju neutraliseerimine“) raames. Enamik liikmesriike on võtnud kohustuse neid soovitusi rakendada. OECD BEPSi aruandega on ette nähtud hübriidsete ebakõlade terviklik raamistik ja see hõlmab hübriidüksustega seotud ebakõlasid, hübriidinstrumente, imporditud ebakõlasid ja topeltresidentsusega seotud ebakõlasid. Peale selle avaldas OECD 22. augustil 2016 avaliku arutelu projekti, milles käsitletakse harudega seotud hübriidseid struktuure ja mis hõlmab püsivat tegevuskohta

[1] Nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164, ELT L 193/1.

hõlmavaid hübriidseid ebakõlasid. OECD soovituste ühetaoline ja kooskõlastatud ülevõtmine ELi tasandil peaks aitama vältida võimalikke moonutusi, ettevõtjate maksutõkkeid, uusi seaduselünki või ebakõlasid siseturul.

Käesolev direktiiv on ka osa paketist, mis sisaldab äriühingu tulumaksu ühtset konsolideeritud maksubaasi käsitleva ettepaneku ja äriühingu tulumaksu ühtset maksubaasi käsitleva ettepaneku uuesti algatamist. Äriühingu tulumaksu ühtset konsolideeritud maksubaasi käsitlevas ettepanekus ja äriühingu tulumaksu ühtset maksubaasi käsitlevas ettepanekus sisalduvad hübriidseid ebakõlasid käsitlevad eeskirjad on kooskõlas käesoleva direktiivi eeskirjadega.

Äriühingute maksustamise käitumisjuhendi töörühmas on kokku lepitud eri liiki hübriidsete ebakõlade kõrvaldamise suunistes. Arvestades aga, et suunistega ei ole liikmesriike võimalik õiguslikult siduda, on ikkagi vaja vastu võtta siduvad eeskirjad, millega tagada, et liikmesriigid ka tegelikult need ebakõlad kõrvaldavad.

Käesolev direktiiv on maksustamise vältimise vastase direktiivi muudatus. Selles on sätestatud õiguslikult siduvad eeskirjad, mis võimaldavad liikmesriikidel tõhusalt käsitleda hübriidseid ebakõlasid hõlmavaid kokkuleppeid, mida maksustamise vältimise vastases direktiivis ei käsitleta.

Käesoleva tekstiga nähakse ette põhimõttepõhised eeskirjad ja jäetakse nende rakendamise üksikasjad liikmesriikide otsustada, kuna neil on võimalik paremini kujundada eeskirjade täpset sisu nii, et see vastab kõige paremini siseriiklikule äriühingute maksustamise süsteemile. Käesoleva direktiivi personaalne kohaldamisala on sama nagu maksustamise vältimise vastase direktiivi oma ning selle eesmärk on hõlmata kõik maksumaksjad, kelle suhtes kohaldatakse liikmesriigis äriühingu tulumaksu.

2. ÕIGUSLIK ALUS, SUBSIDIAARSUS JA PROPORTSIONAALSUS

• Õiguslik alus

Otsest maksustamist käsitlevad õigusaktid kuuluvad Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELi toimimise leping) artikli 115 reguleerimisalasse. Selles on sätestatud, et kõnealuse artikli kohase ühtlustamise õiguslikud meetmed tuleb võtta direktiivi vormis õigusaktiga.

• Subsidiaarsus (ainupädevusse mittekuuluva valdkonna puhul)

Käesolev ettepanek on kooskõlas subsidiaarsuse põhimõttega. Kõnealuse valdkonna puhul on vaja ühist algatust kogu siseturul.

Arvestades et käesoleva direktiivi peaeesmärk on muuta siseturgu vastupidavamaks hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete kasutamisest tulenevate maksustamise vältimise riskide suhtes, on selge, et liikmesriigid ise ei saa seda üksikult ja kooskõlastamata tegutsedes täielikult saavutada. Maksustamisel tekkiv ebakõla tuleneb vähemalt kahe maksusüsteemi koostoimest, mis osutab sellise ebakõla piiriülesele mõõtmele. Arvestades et riiklikud äriühingu maksustamise süsteemid on erinevad, säilitaks liikmesriikide sõltumatu tegevus siseturu praeguse killustatuse otsese maksustamise valdkonnas ja võimaldaks ebakõlasid. Ebakõlade mõju saab kõrvaldada üksnes liidu tasandil võetavate parandusmeetmetega. Arvestades, et hübriidsed ebakõlad moonutavad siseturu toimimist, suurendaks nende kõrvaldamise ühiste põhimõtete kohaldamine siseturu sidusust.

Peale selle oleks hübriidseid ebakõlasid hõlmavate kokkulepete vastasel ELi tasandi terviklikul raamistikul lisaväärtus võrreldes liikmesriikide eeskirjade paljususega. ELi algatusega minimeeritakse jätkuvate õiguslünkade või topeltmaksustamise riski, mis kaasneks hübriidseid ebakõlasid käsitlevate liikmesriikide eeskirjadega.

Kõnealune lähenemisviis on niisiis kooskõlas Euroopa Liidu lepingu artiklis 5 sätestatud subsidiaarsuse põhimõttega.

- **Proportsionaalsus**

Kavandatavad meetmed ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik siseturul vajaliku kaitse tagamiseks. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei lähe kavandatud eeskirjad nende eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale. Seetõttu ei ole direktiiviga ette nähtud täielikku ühtlustamist, vaid üksnes liikmesriikides kehtivate äriühingute maksustamise süsteemide vajalik kaitse. Need piirduvad selliste juhtumite lahendamisega, mille puhul on tegemist topeltmahaarvamisega, mahaarvamisega ühes riigis ilma maksubaasi hulka teises riigis arvamata või tulu maksustamata jätmisega ühes riigis ilma seda tulu teises riigis arvesse võtmata. Niisiis on direktiiviga tagatud selle eesmärkide saavutamiseks vajalik kooskõlastamistase ELis. Eeskirjad ei lähe vastuollu siseriiklike raamistikega, mida kasutatakse üksuste või maksete õiguslikuks kvalifitseerimiseks. Direktiivi eesmärk on saavutada olulised eesmärgid, et leevendada hübriidsete ebakõlade kahjulikku mõju siseturul. Eeltoodut arvesse võttes ei lähe ettepanek kaugemale sellest, mis on vajalik direktiivi eesmärkide saavutamiseks ja on seega proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

- **Vahendi valik**

Tehakse ettepanek võtta vastu direktiiv, mis on selle õigusliku aluse, Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 115 kohaselt ainus võimalik meede.

3. JÄRELHINDAMISE, SIDUSRÜHMADEGA KONSULTEERIMISE JA MÕJU HINDAMISE TULEMUSED

- **Konsulteerimine sidusrühmadega**

Enamik liikmesriike kuuluvad OECDsse ja on ajavahemikus 2013–2015 osalenud BEPSi-vastaste meetmete ja sh aruande 2. meetme (hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete mõju neutraliseerimine) üle peetud pikkades ja üksikasjalikes aruteludes. OECD korraldas iga BEPSi-vastase meetme kohta sidusrühmadega ulatuslikud avalikud konsultatsioonid.

Käesoleva direktiivi ettepaneku elemente arutati liikmesriikide delegatsioonide töörühma IV koosolekul 26. juulil 2016. Peale selle esitleti käesoleva direktiivi ettepanekuga seotud elemente üldsõnaliselt ja neid arutati ettevõtjate ja valitsusväliste organisatsioonide esindajatega hea maksuhaldustava platvormi kohtumisel 16. septembril 2016.

- **Eksperdiarvamuste kogumine ja kasutamine**

Käesoleva direktiivi elemendid põhinevad OECD aruandel „Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“ („Hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete mõju neutraliseerimine“), mis oli osa OECD/G 20 BEPSi projektist.

- **Mõjuhinnang**

OECD avaldas novembris 2015 BEPSi paketi osana aruande 2. meetme kohta. OECD/G 20 liikmed on võtnud kohustuse võtta arvesse BEPSi projekti järeldusi ja seda järjepidevalt

rakendada. Enamik liikmesriike on OECD liikmetena kohustunud võtma BEPSi projekti järeldused üle oma siseriiklikusse õigusesse, tehes seda nii kiiresti kui võimalik. Seoses BEPSi projekti tulemustega on oluline teha kiireid edusamme kolmandaid riike hõlmavaid hübriidseid ebakõlasid käsitlevate ELi eeskirjade rakendamise kooskõlastamisel. On oluline, et siseturu toimimist ei hakkaks takistama mõnede liikmesriikide (kas OECD liikmed või mitte) omaalgatuslikult võetud ühepoolsed meetmed või teiste liikmesriikide tegevusetus.

Kvalitatiivse analüüsi võimaldamiseks on käesoleva direktiiviga kaasas talituste töödokument, milles esitatakse ülevaade olemasolevatest hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete järeldustest, võttes aluseks OECD ja Euroopa Komisjoni hiljutised uuringud. Talituste töödokumendis on toodud esile hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepetega seotud kõige tavalisemad kindlakstehtud mehhanismid. Peale selle on talituste töödokumendis käsitletud käesoleva direktiivi eesmärke ja elemente.

Seepärast ei ole käesoleva ettepanekuga seoses mõjuhinnangut läbi viidud järgmistel põhjustel: ettepanekul on OECD BEPSi algatusega tihe seos; talituste töödokumendis on olemasolevaid järeldusi olulisel määral analüüsitud; sidusrühmad olid eelmises etapis kaasatud kavandatavate eeskirjade üksikasjadega seotud aruteludesse. Seda arvestades tuleb märkida, et käesoleva ettepanekuga muudetava maksustamise vältimise vastase direktiivi mõju ei hinnatud. Maksustamise vältimise vastase direktiiviga kaasneva nõukogu avalduse näol on lisaks liikmesriigid praegu avaldanud survet esitada sellekohane direktiiv 2016. aasta oktoobriks.

4. MÕJU EELARVELE

Direktiivi ettepanek ei mõjuta ELi eelarvet.

5. MUU TEAVE

- **Ettepaneku sätete üksikasjalik selgitus**

OECD aruandes hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete mõju neutraliseerimise kohta (edaspidi „OECD aruanne“) toodud soovitused on esitatud eeskirjadena, millega neutraliseeritakse hübriidsete ebakõlade mõju, tagades et makset maksustatakse vähemalt üks kord. Maksustamise vältimise vastase direktiivi eeskirjad põhinevad OECD lähenemisviisil selles mõttes, et nendega neutraliseeritakse hübriidse ebakõla mõju. Käesolev ettepanek põhineb samal lähenemisviisil. Nagu maksustamise vältimise vastase direktiivi puhul, kohaldatakse käesolevat ettepanekut kõigi nende maksumaksjate suhtes, kes on kohustatud liikmesriigis äriühingu tulumaksu maksma. Eesmärk on hõlmata kõik hübriidseid ebakõlasid hõlmavad kokkulepped, mille vähemalt üks pool on juriidilisest isikust maksumaksja liikmesriigis.

Käesoleva direktiivi eesmärk ei ole mõjutada jurisdiktsiooni maksusüsteemi üldelemente, vaid üksnes ebakõlasid, mis tulenevad kahe või enama jurisdiktsiooni lahknevatest maksueeskirjadest. Seepärast ei käsitleta käesolevas direktiivis olukordi, kus maksu on makstud vähe või üldsegi mitte tulenevalt madalast maksumäärast või jurisdiktsiooni maksusüsteemist.

Hübriidseid ebakõlasid käsitlevaid eeskirju kohaldatakse üksnes juhul, kui ebakõla hõlmab maksumaksjat ja sidusettevõtjat või kui on tegemist kahte osapoolt hõlmava struktureeritud kokkuleppega. Hübriidseid ebakõlasid käsitlevate eeskirjade kohaldamisel kasutatav sidusettevõtja määratlus põhineb OECD aruande soovitustes kohaldataval nn kontrollgrupi määratlusel.

Õiguskindluse tagamiseks tuleks rõhutada, et käesolevas direktiivis osutatakse äriühingu maksubaasist mahaarvamisele või maksubaasi arvamisele.

- Hübriidüksuste ebakõlad

Üksus osutab mis tahes sellisele õiguslikule organisatsioonile, mille raames saab äriga tegeleda. Üksus võib olla maksustamise seisukohast läbipaistev või mitte. Kui üksus on maksustamise seisukohast läbipaistev, nt partnerlus, ei maksustata üksust ennast, vaid proportsionaalne osa partnerluse saadud tulust ja kasumist ning tekkinud kulust omistatakse partneritele maksustatava tuluna. Maksustamise seisukohast mitteläbipaistva üksuse, nt äriühingu tulu aga maksustatakse. Püsiv tegevuskoht võib olla üksuse osa, kuid seda ei käsitata eraldiseisva üksusena.

Hübriidüksusega seotud ebakõla tekib, kui üksust käsitatakse ühes jurisdiktsioonis maksustamise seisukohast läbipaistvana ja teises mitteläbipaistvana. Selle tulemuseks võib olla sama makse, kulu või kahjumi topeltmahaarvamine või makse mahaarvamine ilma selle makse vastava arvessevõtmiseta.

Topeltmahaarvamist põhjustavad hübriidüksusega seotud ebakõlad

Topeltmahaarvamine tähendab, et sama makse on maksubaasist mahaarvatav rohkem kui ühes jurisdiktsioonis. Kui üksust käsitatakse maksustamise seisukohast mitteläbipaistvana selles jurisdiktsioonis, kus see algselt moodustati või loodi, võivad makse, kulu või kahjum olla üksuse maksubaasist mahaarvatavad. Kui sama üksust käsitatakse üksuse osaluse omaniku jurisdiktsioonis läbipaistvana, võivad need maksed, see kulu või kahjum olla ka selles jurisdiktsioonis üksuse osaluse omaniku maksubaasist mahaarvatavad, mis põhjustab artikli 2 punkti 9 alapunkti a kohast topeltmahaarvamist.

Samas võib ka hübriidüksuse tulu olla arvatud rohkem kui ühes jurisdiktsioonis maksustatava tulu hulka. Selleks et võtta arvesse sellist tulu kahekordset arvessevõtmist, on ettepaneku eesmärk neutraliseerida topeltmahaarvamine üksnes siis, kui sama makse, kulu või kahjum, mis on kahes jurisdiktsioonis maha arvatud, ületab tulu, mida saab omistada samale hübriidüksusele ja mida võetakse mõlemas jurisdiktsioonis arvesse.

Maksustamise vältimise vastase direktiivi kohaselt tuleks kahe liikmesriigi vaheliste hübriidüksuste selliste ebakõlade puhul, mis põhjustavad topeltmahaarvamist, teha mahaarvamine üksnes selles liikmesriigis, kust makse on pärit.

Kui on tegemist liikmesriiki ja kolmandat riiki hõlmava hübriidüksuse ebakõlaga, peaks artikli 9 lõike 1 teise lõigu kohaselt asjaomane liikmesriik mitte lubama arvata makse, kulu või kahjum maha, olenemata sellest, kas makse on pärit liikmesriigist või kolmandast riigist, v. a juhul, kui kolmas riik on nii juba teinud.

Näide 1

A, B ja C on sidusettevõtjad.

Hübriidüksus B on riigi II jaoks mitteläbipaistev ja riigi I jaoks läbipaistev.

B maksab intressi kolmandale riigile.

Intressimakse arvavad maha nii ettevõtja A kui ka hübriidüksus B.

B makse tasakaalustatakse ettevõtja C tuluga

riigi II grupi maksustamise korra alusel.

Kui riik I on liikmesriik ja riik II on kolmas riik,

siis riik I (liikmesriik) ei tohiks lubada intressimakset maha arvata.

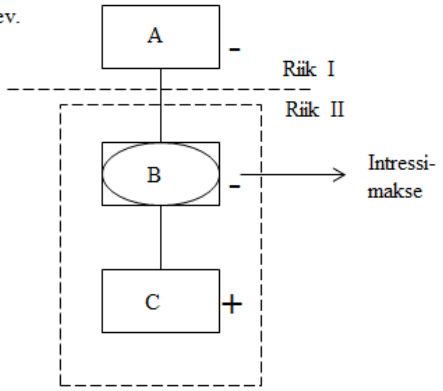
Kui riik I on kolmas riik ja riik II on liikmesriik,

siis riik II (liikmesriik) ei tohiks lubada intressimakset maha arvata.

Kahekordne mahaarvamine on võimalik üksnes siis,

kui makse ületab samast allikast pärit tulu. Kui B tulu on 4

ja tema tehtav makse on 10, on kahekordse mahaarvamise väärtus 6.



Hübriidüksuse ebakõlad, mis põhjustavad mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta

Mahaarvamine ilme arvessevõtmiseta tähendab, et makse arvatakse ühes jurisdiktsioonis maksubaasist maha, ilma et seda makset võetaks teises jurisdiktsioonis maksumaksja maksubaasis arvesse.

Näide: kui üksust käsitatakse mitteläbipaistvana selles jurisdiktsioonis, kus see moodustati või loodi, võib ta arvata oma maksubaasist maha makse, mis tehti selle üksuse osaluse omanikule. Kui seda üksust käsitatakse aga läbipaistvana selles jurisdiktsioonis, kus üksuse osaluse omanik on resident, ei tunnustata neid makseid ega võeta seega arvesse üksuse osaluse omaniku maksustatava tulu puhul, mis põhjustab mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta artikli 2 punkti 9 alapunkti b tähenduses.

Tulu kahekordset arvessevõtmist tuleks arvestada ka siis, kui neutraliseeritakse mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta.

Kui kahte liikmesriiki hõlmava hübriidüksuse ebakõla tulemuseks on mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta, ei lubata maksustamise vältimise vastase direktiivi kohaselt maksja liikmesriigis selliselt makselt mahaarvamist teha.

Näide 2

A, B ja C on sidusettevõtjad.

Hübriidüksus B on riigi II jaoks mitteläbipaistev ja riigi I jaoks läbipaistev.

Hübriidüksus B arvab maha litsentsitasu, mis ettevõtja A maksis ettevõtjale B,

kuid ettevõtja A ei võta seda arvesse.

B makse tasakaalustatakse ettevõtja C tuluga

riigi II grupi maksustamise korra alusel.

Kui riik I on liikmesriik ja riik II on kolmas riik,

siis riik I (liikmesriik) peaks nõudma, et ettevõtja A lisab litsentsitasu oma tulu hulka.

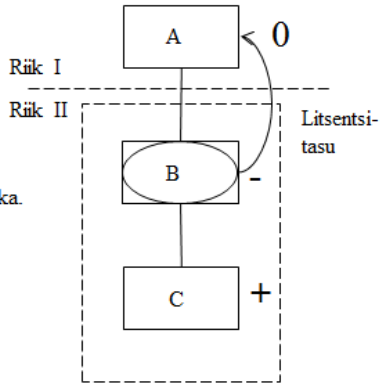
Kui riik I on kolmas riik ja riik II on liikmesriik,

siis riik II (liikmesriik) ei tohiks lubada litsentsitasu maha arvata.

Kahekordne mahaarvamine on võimalik üksnes siis,

kui makse ületab samast allikast pärit tulu. Kui B tulu on 4

ja tema tehtav makse on 10, on kahekordse mahaarvamise väärtus 6.



Või: kui üksust käsitatakse maksustamise seisukohast mitteläbipaistvana selles jurisdiktsioonis, kus see algselt moodustati või loodi, ei maksustata sellele üksusele tehtavat makset seal. Kui selle üksuse osaluse omanik on teise jurisdiktsiooni resident ja see teine jurisdiktsioon käsitab üksust mitteläbipaistvana,[2] ei maksustata makset ei kõnealuses ega ka teises jurisdiktsioonis. Eeldades et makse oli maksja maksubaasist maha arvatud, võib tegemist olla ka mahaarvamisega ilma arvessevõtmiseta artikli 2 punkti 9 alapunkti b tähenduses.

Näide 3

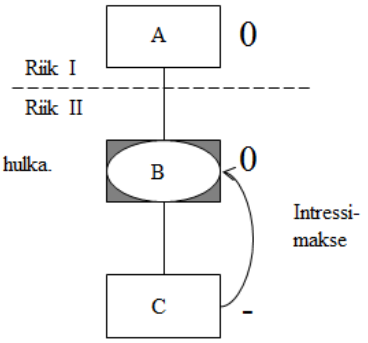
A, B ja C on sidusettevõtjad.

Hübriidüksus B on riigi II jaoks läbipaistev ja riigi I jaoks mitteläbipaistev (ümberpööratud hübriidüksus).

Ettevõtja C arvab maha intressimakse, mis ettevõtja C tegi ettevõtjale B, kuid seda ei võta arvesse ei ümberpööratud hübriidüksus B ega ettevõtja A.

Kui riik I on liikmesriik ja riik II on kolmas riik, siis riik I (liikmesriik) peaks nõudma, et ettevõtja A lisab intressimakse oma tulu hulka.

Kui riik I on kolmas riik ja riik II on liikmesriik, siis riik II (liikmesriik) ei tohiks ettevõtjal C lubada intressimakset maha arvata.



Kui tegemist on liikmesriiki ja kolmandat riiki hõlmava hübriidüksuse ebakõlaga, mille tulemuseks on mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta, tuleb kõigepealt kindlaks teha maksja jurisdiktsioon. Kui maksja jurisdiktsioon on liikmesriik, ei tohiks see liikmesriik artikli 9 lõike 2 alapunkti i kohaselt lubada makset maksubaasist maha arvata ebakõla ulatuses. Kui maksja jurisdiktsioon on kolmas riik, peaks asjaomane liikmesriik ette nägema eeskirja, mille kohaselt maksumaksja peab vastavalt artikli 9 lõike 2 alapunktile ii võtma makset maksubaasis ebakõla ulatuses arvesse.

Lisaks eelmisele näitele võib artikli 2 punkti 9 alapunkti b kohast mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta põhjustav hübriidüksuse ebakõla tekkida ka siis, kui hübriidüksus ei asu ei liikmesriigis ega sidusettevõtja jurisdiktsioonis.

[2] Üksust, mida käsitatakse maksustamise seisukohast läbipaistvana selles jurisdiktsioonis, kus see algselt moodustati või loodi, ja mitteläbipaistvana teises jurisdiktsioonis, kutsutakse ümberpööratud hübriidüksuseks.

Näide 4

A, B ja C on sidusettevõtjad.

Hübriidüksus B on riigi II ja riigi III jaoks läbipaistev ja riigi I jaoks mitteläbipaistev (ümberpööratud hübriidüksus).

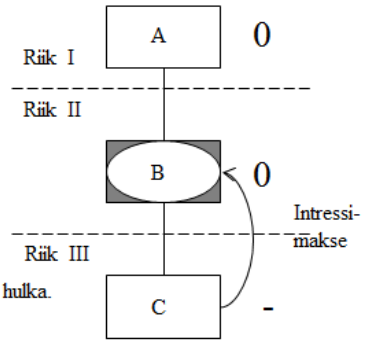
Ettevõtja C arvab maha intressimakse, mis ettevõtja C tegi ettevõtjale B, kuid seda ei võta arvesse ei ümberpööratud hübriidüksus B ega ettevõtja A.

Ettevõtja A on (ka) ettevõtja C sidusettevõtja.

Riigis I ja riigis III tekib ebakõla seoses teises riigis asuva üksusega: ümberpööratud hübriidüksus B, mis asub riigis II

Kui riik I on liikmesriik ja riik III on kolmas riik, siis riik I (liikmesriik) peaks nõudma, et ettevõtja A lisab intressimakse oma tulu hulka.

Kui riik I on kolmas riik ja riik III on liikmesriik, siis riik III (liikmesriik) ei tohiks ettevõtjal C lubada intressimakset maha arvata.



- Hübriidinstrumenti käsitlevad ebakõlad

Hübriidinstrumenti käsitlev ebakõla tekib, kui finantsinstrumenti käsitatakse kahes jurisdiktsioonis erinevalt. Hübriidinstrumenti käsitleva ebakõla puhul võidakse makse maksja maksubaasist maha arvata, kuid seda ei võeta maksesaaja maksubaasi puhul arvesse, mis põhjustab artikli 2 punkti 9 alapunkti b kohast mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta.

Kui kahte liikmesriiki hõlmava hübriidinstrumendi ebakõla tulemuseks on mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta, ei lubata maksustamise vältimise vastase direktiivi kohaselt maksja liikmesriigis selliselt makselt mahaarvamist teha.

Liikmesriiki ja kolmandat riiki hõlmava hübriidinstrumendi ebakõla tuleks kõrvaldada sõltuvalt maksja jurisdiktsioonist. Kui maksja jurisdiktsioon on liikmesriik, ei tohiks see liikmesriik artikli 9 lõike 2 alapunkti i kohaselt lubada makset maksubaasist maha arvata ebakõla ulatuses. Kui maksja jurisdiktsioon on kolmas riik, peaks asjaomane liikmesriik nõudma vastavalt artikli 9 punkti 2 alapunktile ii, et makse võetaks maksubaasi puhul ebakõla ulatuses arvesse.

- Hübriidülekanded

Hübriidülekanne on kokkulepe kanda üle finantsinstrument olukorras, kus kahe jurisdiktsiooni õigusaktid erinevad selles osas, kas ülekande tegija või ülekande saaja on aluseks olevalt varalt tehtavate maksete omanik. OECD aruandes soovitatud hübriidülekannet käsitlevad eeskirjad hõlmavad eelkõige müüki ja tagasiostmist (repotehingud) ning väärtpaberite laenuks andmise tehinguid. Hübriidülekandeid kavandatakse tavaliselt finantskeskustes ja need tulenevad keerukatest struktuuridest. Eesmärgiks ei ole nende struktuuride kui selliste kasutamise takistamine, vaid üksnes käsitleda selliste struktuuride maksutagajärgi, kui eesmärgiks on ebakõlast kasu saada.

Hübriidülekande tulemuseks võib olla artikli 2 punkti 9 viimase punkti i kohane mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta, kui ühes jurisdiktsioonis käsitatakse ülekantud instrumendi aluseks oleva tuluga seotud makset mahaarvatava kuluna ja teises jurisdiktsioonis käsitatakse seda sama summat aluseks olevalt varalt saadud (maksuvaba) tuluna. Aluseks olev tulu on tulu, mis on ülekantud instrumendiga seotud ja sellest saadud. Sel juhul tuleks kõnealuse makse suhtes kohaldada artikli 9 lõiget 2. Neid hübriidseid ebakõlasid käsitlevaid eeskirju ei tuleks kohaldada, kui ülekantud instrumendi aluseks olevat tulu võetakse ühe osapoole maksustatava tulu puhul arvesse, kuna sel juhul jääb ta maksustamise seisukohast samasse olukorda nagu siis, kui tehingut ei oleks sõlmitud.

Hübriidülekande puhul võidakse ära kasutada ka liikmesriigi ja kolmanda riigi vahelisi erinevusi finantsvarast saadud tulu omistamisel, mille tulemusel käsitavad eri jurisdiktsioonide eri maksumaksjad sama makset maksustamise eesmärgil samaaegselt saaduna. Nendel juhtudel võivad mõlemad maksumaksjad taotleda kinnipeetava maksu krediiti, nagu on kirjeldatud artikli 2 punkti 9 viimases punktis ii. Vastavalt artikli 9 lõikele 6 tuleks see lahendada nii, et krediidi summat piiratakse proportsionaalselt maksumaksja lepingukohase netotuluga.

- Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidsed ebakõlad

Kahe jurisdiktsiooni vaheline püsiva tegevuskohaga seotud hübriidne ebakõla tekib, kui ühes jurisdiktsioonis käsitatakse äritegevust kui püsiva tegevuskoha kaudu toimuvat tegevust ja teises jurisdiktsioonis käsitatakse seda tegevust muu kui püsiva tegevuskoha kaudu toimuvat tegevust.

Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidne ebakõla, mis põhjustab maksustamata jätmist ilma arvessevõtmiseta

Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidne ebakõla võib põhjustada maksustamata jätmist ilma arvessevõtmiseta, kui maksumaksja tegeleb teises jurisdiktsioonis äritegevusega ja selles jurisdiktsioonis ei käsitata seda tegevust püsiva tegevuskoha kaudu toimuva tegevusena, samal ajal kui selles jurisdiktsioonis, kus maksumaksja on resident, käsitatakse seda tegevust kui teises jurisdiktsioonis püsiva tegevuskoha kaudu toimuvat tegevust. Selle tulemusel ei maksustata äritegevusest saadavat tulu seal, kus tegevus toimub, samal ajal kui selles jurisdiktsioonis, kus maksumaksja on resident, on ette nähtud selle tulu maksuvabastus, mis põhjustab artikli 2 punkti 9 alapunkti c kohast maksustamata jätmist ilma arvessevõtmiseta.

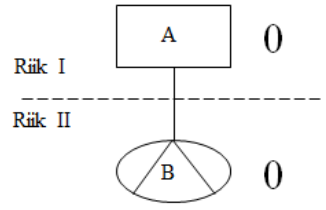
Kui püsiva tegevuskohaga seotud rohkem kui ühte liikmesriiki hõlmava hübriidse ebakõla tulemuseks on maksustamata jätmine ilma arvessevõtmiseta, peaks see liikmesriik, kus maksumaksja on resident, võtma artikli 9 lõike 3 esimese lõigu kohaselt arvesse (ja mitte andma maksuvabastust) sellele püsivale tegevuskohale omistatavat tulu. Kolmandas riigis asuva püsiva tegevuskohaga seotud hübriidse ebakõla puhul, peaks asjaomane liikmesriik, kus maksumaksja on resident, võtma artikli 9 lõike 3 teise lõigu kohaselt arvesse (ja mitte andma maksuvabastust) sellele püsivale tegevuskohale omistatavat tulu.

Näide 5

Riik I tunnistab B-d riigis II asuva püsiva tegevuskohana, kuid riigis II ei tunnistata teda püsiva tegevuskohana (ümberpööratud püsiv hübriidtegevuskoht).

Riigis II ei toimu maksustamist, ümberpööratud püsivale hübriidtegevuskohale omistatav kasum vabastatakse riigis I maksust.

Kui riik I on liikmesriik, peaks riik I maksustama, mitte maksust vabastama kasumi, mis omistatakse püsivale hübriidtegevuskohale B.



Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidne ebakõla, mis põhjustab topeltmahaarvamist

Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidne ebakõla võib põhjustada artikli 2 punkti 9 alapunkti a kohast topeltmahaarvamist, kui makse, kulu või kahjum on maksubaasist mahaarvatavad nii selles jurisdiktsioonis, kus maksumaksja on resident, kui ka püsiva hübriidtegevuskoha jurisdiktsioonis, kus makse, kulu või kahjum on mahaarvatavad.

Artikli 9 lõikega 1 ette nähtud eeskirju kohaldatakse ka püsiva tegevuskohaga seotud sellise hübriidse ebakõla suhtes, mis põhjustab topeltmahaarvamist.

Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidne ebakõla, mis põhjustab mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta

Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidne ebakõla, võib põhjustada artikli 2 punkti 9 alapunkti b kohast mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta, kui makse, mis püsiv hübriidtegevuskoht teeb oma peakontorile, arvatakse maksubaasist maha selles jurisdiktsioonis, kus püsiv hübriidtegevuskoht asub, kuid seda ei võeta arvesse maksubaasi puhul selles jurisdiktsioonis, kus maksumaksja on resident, sest viimasena mainitud jurisdiktsioon ei tunnusta püsivat tegevuskohta.

Artikli 9 lõikega 2 ette nähtud eeskirju kohaldatakse ka püsiva tegevuskohaga seotud sellise hübriidse ebakõla suhtes, mis põhjustab mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta.

- Imporditud ebakõlad

Imporditud ebakõlad tulenevad kokkulepetest, mis hõlmavad grupi liikmeid või struktureeritud kokkuleppeid üldiselt, mille tõttu kandub kolmandaid riike hõlmavate osapoolte vahelise hübriidse ebakõla mõju liikmesriigi jurisdiktsiooni muu kui hübriidinstrumendi kasutamise kaudu. Ebakõla imporditakse liikmesriiki, kui muud kui hübriidinstrumendi alusel tehtavat makset kasutatakse kolmandate riikide vahelist hübriidset ebakõla hõlmava struktureeritud kokkuleppe raames kulu rahastamiseks. See tähendab, et tulu voolab EList välja, ilma et seda lõpuks maksustataks. Selliste oluliste ebakõlade kõrvaldamiseks tehakse seetõttu ettepanek lisada eeskirjad, millega ei lubata sellist makset maha arvata, kui maksest saadav vastav tulu otse või kaudselt tasakaalustab topeltmahaarvamist (artikli 9 lõige 4) või mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta (artikli 9 lõige 5) põhjustavaid hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete kohase mahaarvamise. Imporditud ebakõla käsitlevate eeskirjade peamine eesmärk on säilitada muude hübriidseid ebakõlasid käsitlevate eeskirjade terviklikkus, võttes hargmaistelt ettevõtjatelt stiimuli sõlmida hübriidseid ebakõlasid hõlmavaid kokkuleppeid. Tuleks mainida, et imporditud hübriidseid ebakõlasid käsitlevaid eeskirju ei kohaldata mis tahes makse suhtes, mis tehakse liikmesriigis asuvale äriühingust maksesaajale, sest liikmesriigid oleksid pidanud rakendama käesoleva ettepaneku kohaseid muid hübriidseid ebakõlasid käsitlevaid eeskirju.

Imporditud ebakõla võib hõlmata topeltmahaarvamise importimist:

Näide 6

A, B, C ja D on sidusettevõtjad.

Ettevõtja D on liikmesriigis maksumaksja. Ettevõtja D arvab maha ettevõtjalt D ettevõtjale C tehtud intressimakse 1.

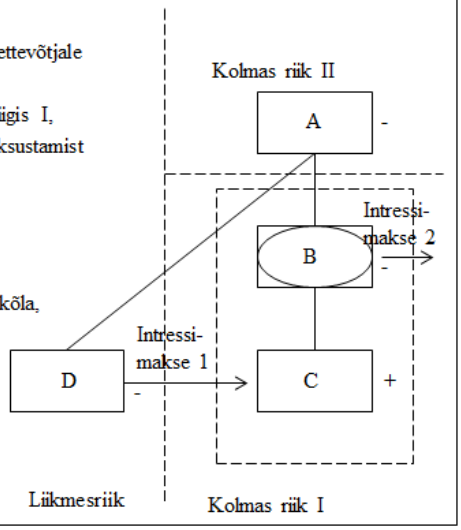
Intressimakse 1, mis ettevõtja C sai, on põhimõtteliselt maksustatav kolmandas riigis I, kuid see tasakaalustatakse intressimaksega 2, mille hübriidüksus B tegi grupi maksustamist käsitleva korra raames.

Ka ettevõtja A arvab intressimakse 2 maha kolmandas riigis II.

Selle tulemuseks on: intressimakse 2 kahekordne mahaarvamine.

Ettevõtja D impordib kolmanda riigi I ja kolmanda riigi II vahelise hübriidse ebakõla, kasutades laenu, mis on seotud intressimaksega 1.

Liikmesriik ei tohiks lubada intressimakse mahaarvamist kahekordse mahaarvamise ulatuses.



Oluline ebakõla võib hõlmata ka ilma arvessevõtmiseta tehtava mahaarvamise importimist:

Näide 7

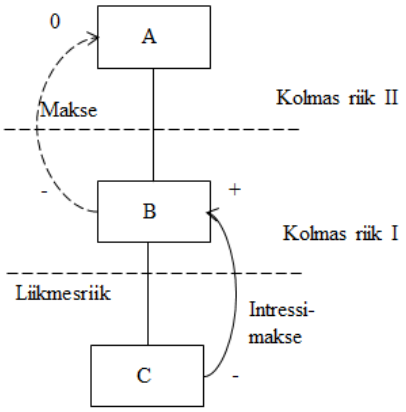
A, B ja C on sidusettevõtjad.

Intressimakse, mis ettevõtja C tegi ettevõtjale B, arvatakse liikmesriigis maha. Ettevõtja C võtab intressimakse arvesse tuluna, kuid ettevõtja B tasakaalustab selle intressimakse kasumis osaleva laenulepingu raames tehtava maksega ettevõtjale A.

Makse kasumis osalevalt laenulepingult arvatakse kolmandas riigis I intressina maha, kuid see on ettevõtja A jaoks dividendina maksust vabastatud. Selle tulemuseks on: mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta.

Kolmanda riigi I ja kolmanda riigi II vaheline hübriidne ebakõla imporditakse liikmesriiki, kasutades ettevõtja C tehtavat intressimakset.

Liikmesriik ei tohiks lubada intressimakse mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta tehtava mahaarvamise ulatuses.



- Topeltresidentsusega seotud ebakõlad

Topeltresidentsusega soetud ebakõla võib põhjustada topeltmahaarvamist, kui seadused lubavad topeltresidentsusega maksumaksja tehtud makselt teha mahaarvamine mõlemas jurisdiktsioonis, kus maksumaksja on resident. Selleks et kõrvaldada liikmesriigi ja kolmanda riigi vaheline topeltresidentsusega seotud ebakõla, peaks artikli 9a kohaselt liikmesriik seega mitte lubama teha mahaarvamist makselt, kui selle makse tasakaalustab summa, mida teise jurisdiktsiooni seaduste kohaselt ei käsitata tuluna (st tasakaalustamine tuluga, mis ei ole kahekordselt arvessevõetav tulu).

Näide 8

A, B ja C on sidusettevõtjad.

Ettevõtja B on topeltresident riigis I ja riigis II.

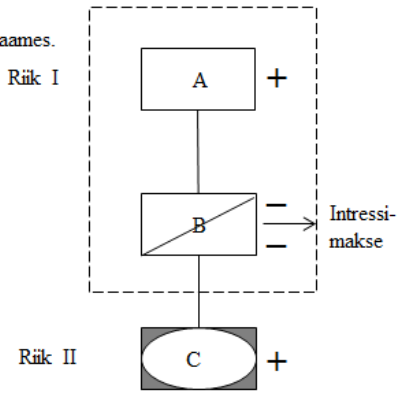
Ettevõtja B tehtud intressimakse arvatakse maha ja see tasakaalustatakse riigis I ettevõtja A tuluga grupi maksustamist käsitleva korra raames.

C on riigis II ümberpööratud hübriidüksus.

Ettevõtja B tehtud makse tasakaalustatakse ettevõtja C tuluga riigis II.

Tulemuseks on B tehtud intressimakse kahekordne mahaarvamine.

Kui riik I või riik II on liikmesriik, ei tohiks see liikmesriik lubada mahaarvamist teha ebakõla ulatuses.



2016/0339 (CNS)

Ettepanek:

NÕUKOGU DIREKTIIV,

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[3],

võttes arvesse Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamust[4],

toimides seadusandliku erimenetluse kohaselt

ning arvestades järgmist:

(1) On hädavajalik taastada usaldus maksusüsteemide õigluse vastu ja võimaldada riikide valitsustel oma maksusuveräänsust tõhusalt 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 tunnustas seda tööd oma 8. detsembri 2015. aasta järeldustes. Nõukogu järeldustes rõhutati vajadust leida ühtsed, aga paindlikud lahendused liidu tasandil, mis on kooskõlas OECD BEPSi käsitlevate järeldustega.

(3) Pidades silmas vajadust tagada õiglasem maksustamine ja eelkõige OECD BEPSi käsitlevate järelduste järelmeetmena, esitas komisjon 28. jaanuaril 2016 maksustamise vältimise vastase paketi. Selle paketi raames võeti vastu maksustamise vältimise viiside vastaseid eeskirju käsitlev nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164[5].

(4) Direktiiviga (EL) 2016/1164 on ette nähtud hübriidseid ebakõlasid hõlmavate kokkulepete käsitlemise raamistik.

(5) On vaja kehtestada eeskirjad, millega terviklikult neutraliseeritakse hübriidsete ebakõlade mõju. Arvestades et direktiiv (EL) 2016/1164 hõlmab üksnes liikmesriikide äriühingu tulumaksu süsteemide omavahelisest koostoimest tekkivaid hübriidseid ebakõlasid, esitas majandus- ja rahandusküsimuste nõukogu (ECOFIN) 20. juunil 2016 avalduse, milles palus komisjonil esitada 2016. aasta oktoobriks ettepaneku kolmandaid riike hõlmavate hübriidsete ebakõlade kohta, et näha ette eeskirjad, mis oleksid kooskõlas OECD BEPSi aruandes 2. meetme kohta soovitatud eeskirjadega

[3] ELT C , , lk .

[4] ELT C , , lk .

[5] 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).

ega oleks neist eeskirjadest vähem tõhusad, eesmärgiga jõuda 2016. aasta lõpuks kokkuleppele.

(6) Seda arvesse võttes [see on muu hulgas sätestatud direktiivi (EL) 2016/1164 põhjenduses 13] on oluline, et jätkuks töö muude selliste nagu püsivaid tegevuskohti käsitlevate hübriidsete ebakõladega ning et kõnealune direktiiv hõlmaks ka püsivaid tegevuskohti käsitlevaid hübriidseid ebakõlasid.

(7) Selleks et näha ette terviklik raamistik, mis on kooskõlas hübriidseid ebakõlasid käsitleva OECD BEPSi aruandega, on oluline, et direktiiv (EL) 2016/1164 hõlmaks ka eeskirju, milles käsitletakse hübriidülekandeid, imporditud ebakõlasid ja topeltresidentsusega seotud ebakõlasid, et maksumaksjad ei saaks kasutada allesjäänud seaduselünki.

(8) Arvestades et direktiiv (EL) 2016/1164 sisaldab eeskirju liikmesriikidevaheliste hübriidsete ebakõlade kohta, on asjakohane lisada kõnealusesse direktiivi eeskirjad kolmandaid riike hõlmavate hübriidsete ebakõlade kohta. Neid eeskirju tuleks kohaldada kõigi äriühingu tulumaksu maksvate maksumaksjate, sh kolmandate riikide residendist üksuste püsivate tegevuskohtade suhtes. On vaja hõlmata kõik hübriidseid ebakõlasid hõlmavad kokkulepped, mille vähemalt üks pool on juriidilisest isikust maksumaksja liikmesriigis.

(9) Hübriidseid ebakõlasid käsitlevad eeskirjad peaksid võtma arvesse ebakõlasid hõlmavaid olukordi, mis tulenevad kahe (või enama) jurisdiktsiooni lahknevatest maksueeskirjadest. Need eeskirjad aga ei tohiks mõjutada jurisdiktsiooni maksusüsteemi üldisi eeskirju.

(10) Proportsionaalsuse tagamiseks on vaja käsitleda üksnes neid juhtumeid, mille puhul on märkimisväärne risk, et hübriidseid ebakõlasid kasutatakse maksustamise vältimiseks. Seepärast on asjakohane hõlmata hübriidseid ebakõlasid käsitlevad kokkulepped, mis on sõlmitud maksumaksja ja tema sidusettevõtjate vahel, ning hübriidsed ebakõlad, mis tulenevad maksumaksjat hõlmavatest struktureeritud kokkulepetest.

(11) Selleks et näha ette piisavalt terviklik sidusettevõtja määratlus hübriidseid ebakõlasid käsitlevate eeskirjade jaoks, peaks see määratlus hõlmama ka üksust, mis kuulub finantsaruandluse eesmärgil samasse gruppi, ettevõtjat, mille juhtimisele avaldab olulist mõju maksumaksja, ning ettevõtjat, mille juhtimine avaldab maksumaksjale olulist mõju.

(12) Eelkõige üksuste hübriidsusega seotud ebakõlasid tuleks käsitleda üksnes siis, kui ühel sidusettevõtjal on vähemalt tegelik kontroll teiste sidusettevõtjate üle. Seega tuleks nendel juhtudel nõuda, et maksumaksja või teised sidusettevõtjad omavad asjaomases sidusettevõtjas või asjaomane sidusettevõtja omab nendes hääleõiguslikku või kapitaliosalust või õigust saada vähemalt 50 protsenti tulust.

(13) On vaja käsitleda ebakõlasid hõlmavaid olukordi, mis tulenevad üksuse või finantsinstrumendi õiguslikust kvalifitseerimisest. Samuti on vaja selgitada, et õiguslik kvalifitseerimine on seotud üksuse või finantsinstrumendi kvalifitseerimisega maksuõiguse eesmärgil. Õiguslik kvalifitseerimine peaks ka hõlmama üksuse kvalifitseerimist üksuse klassifikatsiooni määramise eeskirjade kohaselt, mida tuntakse ka „tee kasti märge“ eeskirjadena.

(14) Jurisdiktsioonid kasutavad eri maksuarvestusperioode ja neil on eri eeskirjad, mille alusel tunnustatakse tulu saamist või kulu tekkimist. Seepärast on vaja selgitada, et ajaline erinevus iseenesest ei peaks tekitama maksustamisel ebakõla. Samas on vaja ette näha, et kui makset ei tunnustata samal või kattuval maksustamisperioodil nagu

maksumaksja liikmesriigis, mis põhimõtteliselt tähendab mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta, peab maksumaksja tagama, et makset tunnustatakse teises jurisdiktsioonis mõistliku aja jooksul.

(15) Kuna kolmandaid riike hõlmavad hübriidüksuse ebakõlad võivad põhjustada topeltmahaarvamist või mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta, on vaja ette näha eeskirjad, mille kohaselt sõltuvalt juhtumist asjaomane liikmesriik kas ei luba makset, kulusid või kahjumit maha arvata või nõuab, et maksumaksja lisaks makse oma maksustatava tulu hulka.

(16) Kuna kolmandaid riike hõlmavad hübriidinstrumentide ebakõlad võivad samuti põhjustada mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta, on vaja ette näha eeskirjad, mille kohaselt maksja staatusest sõltuvalt asjaomane liikmesriik kas ei luba makset maha arvata või nõuab, et maksumaksja lisaks makse oma maksustatava tulu hulka.

(17) Hübriidülekanded võivad põhjustada eri maksukohtlemist, kuna struktuurse kokkuleppega hõlmatud finantsinstrumendi ülekandmise tulemusel võib rohkem kui üks kokkuleppe osapool käsitada selle instrumendil aluseks olevat tulu samaaegselt saaduna. Aluseks olev tulu on tulu, mis on ülekantud instrumendiga seotud ja sellest saadud. Selline erinev maksukohtlemine võib põhjustada mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta või maksukrediiti kahes eri jurisdiktsioonis sama kinnipeetava maksu puhul. Seepärast tuleks sellised ebakõlad kõrvaldada. Seoses ilma arvessevõtmiseta tehtava mahaarvamisega tuleks kohaldada samu eeskirju nagu hübriidinstrumendi või ilma arvessevõtmiseta tehtavat mahaarvamist põhjustava hübriidüksuse ebakõlade neutraliseerimise puhul. Kahekordse maksukrediidi puhul peaks asjaomane liikmesriik piirama maksukrediidist saadavat kasu proportsionaalselt aluseks oleva kasumi maksustatava netotuluga.

(18) Püsiva tegevuskohaga seotud hübriidsed ebakõlad tekivad, kui ühes jurisdiktsioonis käsitatakse äritegevust kui püsiva tegevuskoha kaudu toimuvat tegevust ja teises jurisdiktsioonis käsitatakse seda tegevust muu kui püsiva tegevuskoha kaudu toimuvat tegevust. Need ebakõlad võivad põhjustada maksustamata jätmist ilma arvessevõtmiseta, topeltmahaarvamist või mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta ning seepärast tuleks need kõrvaldada. Ilma arvessevõtmiseta maksustamata jätmise puhul tuleks püsiva hübriidtegevuskohaga seotud tulu arvesse võtta selles liikmesriigis, kus maksumaksja on resident. Seoses topeltmahaarvamisega või ilma arvessevõtmiseta tehtava mahaarvamisega tuleks kohaldada samu eeskirju nagu vastavalt topeltmaksustamist või ilma arvessevõtmiseta tehtavat mahaarvamist põhjustava hübriidüksuse ebakõlade neutraliseerimise puhul.

(19) Imporditud ebakõlade puhul kandub kolmandate riikide osapoolte vahelise hübriidse ebakõla mõju liikmesriigi jurisdiktsiooni muu kui hübriidinstrumendi kasutamise kaudu, mis vähendab hübriidsete ebakõlade neutraliseerimise tõhusust. Ühes liikmesriigis mahaarvatavat makset saab kasutada kolmandate riikide vahelist hübriidset ebakõla hõlmava struktureeritud kokkuleppe raames kulu rahastamiseks. Selliste oluliste ebakõlade kõrvaldamiseks on vaja lisada eeskirjad, millega ei lubata makset maha arvata, kui maksest saadav vastav tulu otse või kaudselt tasakaalustab mahaarvamise, mis tuleneb kolmandate riikide vahelisest hübriidseid ebakõlasid käsitlevast kokkuleppest, mis põhjustab topeltmahaarvamist või mahaarvamist ilma arvessevõtmiseta.

(20) Topeltresidentsusega soetud ebakõla võib põhjustada topeltmahaarvamist, kui seadused lubavad topeltresidentsusega maksumaksja tehtud makselt teha mahaarvamise mõlemas jurisdiktsioonis, kus maksumaksja on resident. Selleks et

kõrvaldada liikmesriigi ja kolmanda riigi vaheline topeltresidentsusega seotud ebakõla, peaks liikmesriik mitte lubama teha mahaarvamist makselt, kui selle makse tasakaalustab summa, mida teise jurisdiktsiooni seaduste kohaselt ei käsitata tuluna.

(21) 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 erinevate riiklike meetmete koostoimes tekkinud lünkadel ja moonutustel püsima jääda. Selle tulemuseks oleks kooskõla puudumine. Tulenevalt hübriidseid ebakõlasid käsitlevate kokkulepete piiriülesest olemusest ja vajadusest võtta vastu lahendusi, mis toimivad siseturul tervikuna, on seda eesmärki võimalik paremini saavutada liidu tasandil. Seega võib liit võtta vastu meetmeid kooskõlas Euroopa Liidu lepingu artiklis 5 sätestatud subsidiaarsuse põhimõttega. Kõnealuses 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 nende eesmärkide saavutamisel minimaalne kooskõlastus.

(22) Seepärast tuleks direktiivi (EL) 2016/1164 vastavalt muuta.

(23) Komisjon peaks hindama käesoleva direktiivi rakendamist nelja aasta jooksul pärast selle jõustumist ja esitama selle kohta aruande nõukogule. Liikmesriigid peaksid esitama komisjonile kogu teabe, mis selleks hindamiseks vajalik on,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA DIREKTIIVI:

Artikkel 1

Direktiivi (EL) 2016/1164 muudetakse järgmiselt.

1) Artiklit 2 muudetakse järgmiselt:

a) punkti 4 kolmas lõik asendatakse järgmisega:

„Artikli 9 kohaldamisel tähendab sidusettevõtja ka üksust, mis kuulub finantsaruandluse eesmärgil samasse gruppi [Termin on muutunud. Vana termin oli „kontsern“] nagu maksumaksja, ja ettevõtjat, mille juhtimisele avaldab olulist mõju maksumaksja, või ettevõtjat, mille juhtimine avaldab maksumaksjale olulist mõju. Hübriidüksusega seotud ebakõlade puhul muudetakse määratlust nii, et 25% nõue asendatakse 50% nõudega“;

b) punkt 9 asendatakse järgmisega:

„9) „hübriidne ebakõla“ – maksumaksja ja sidusettevõtja vaheline olukord või eri maksujurisdiktsiooni osapoolte vaheline struktureeritud kokkulepe, mille puhul erinevused finantsinstrumendi või üksuse õiguslikus kvalifitseerimises või kaubandusliku kohaloleku käsitamine püsiva tegevuskohana toovad kaasa mis tahes järgmise olukorra:

(a) sama makse, kulu või kahjum arvatakse maksubaasist maha nii selles jurisdiktsioonis, kust makse pärineb, kus kulu kanti või kahjum tekkis, kui ka teises jurisdiktsioonis („topeltmahaarvamine“);

(b) makse arvatakse maksubaasist maha jurisdiktsioonis, kust makse pärineb, ilma et sedasama makset teises jurisdiktsioonis maksustamisel arvesse võetaks („mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta“);

(c) kui kaubandusliku kohaloleku käsitamisel püsiva tegevuskohana esineb erinevusi ja ühest jurisdiktsioonist pärit tulu jäetakse maksustamise eesmärgil teises jurisdiktsioonis maksustamata ilma seda sama tulu teises jurisdiktsioonis vastavalt arvessevõtmata (edaspidi „maksustamata jätmine ilma arvessevõtmiseta“).

Hübriidne ebakõla tekib üksnes siis, kui sama mahaarvatud makse, tekkinud kulu või kahjum ületab kahes jurisdiktsioonis tulu, mida võetakse mõlemas jurisdiktsioonis arvesse ja mida saab seostada sama allikaga.

Hübriidne ebakõla hõlmab ka maksumaksjat kaasava struktuurse kokkuleppega hõlmatud finantsinstrumendi ülekandmist, kui rohkem kui üks kokkuleppe osapooltest, kes on eri maksujurisdiktsioonide residendid, käsitavad ülekantud finantsinstrumendi aluseks olevat kasumit maksustamise eesmärgil samaaegselt saaduna, mis tekitab mis tahes järgmise olukorra:

a) aluseks oleva kasumiga seotud makse mahaarvamine ilma selle makse maksustamise eesmärgil arvessevõtmiseta, v.a juhul, kui aluseks olev kasum lisatakse ühe osapoole maksustatava tulu hulka;

b) maksuvabastus kinnipeetavast maksust, mida võetakse rohkem kui ühele osapoolele üle kantud finantsinstrumendilt saadud makselt.“;

c) lisatakse järgmised punktid 10 ja 11:

„10) „finantsaruandluse eesmärgil konsolideeritud grupp“ – grupp [Termin on muutunud. Vana termin oli „kontsern“], kuhu kuuluvad kõik üksused on täielikult hõlmatud konsolideeritud finantsaruandega, mis on koostatud rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite või liikmesriigi finantsaruandlussüsteemi alusel;

11) „struktureeritud kokkulepe“ – hübriidset ebakõla hõlmav kokkulepe, mille puhul ebakõla on kokkuleppe tingimustesse arvestatud, või kokkulepe, mis on kavandatud nii, et tekiks hübriidne ebakõla, v.a juhul, kui põhjendatult ei saa eeldada, et maksumaksja või sidusettevõtja ei oleks pidanud ebakõlast teadlik olema, ning nad ei jaganud hübriidsest ebakõlast tuleneva maksusoodustuse väärtust.“

2) Artiklit 4 muudetakse järgmiselt:

a) lõike 5 punkti a alapunkt ii asendatakse järgmisega:

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

b) lõige 8 asendatakse järgmisega:

„8. Lõigete 1 kuni 7 kohaldamisel võidakse maksumaksjale anda õigus kasutada muid konsolideeritud finantsaruandeid kui need, mis on koostatud rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite või liikmesriigi finantsaruandlussüsteemi alusel.“

3) Artikkel 9 asendatakse järgmisega:

„Artikkel 9
Hübriidsed ebakõlad

1. Kui liikmesriikidevaheliste hübriidsete ebakõlade tulemuseks on sama makse, kulu või kahjumi topeltmahaarvamine, lubatakse mahaarvamine teha üksnes selles liikmesriigis, kust makse on pärit, kus kulu kanti või kahjum tekkis.

   Kui kolmandat riiki hõlmava hübriidse ebakõla tulemuseks on sama makse, sama kulu või sama kahjumi topeltmahaarvamine, ei lubata asjaomases liikmesriigis selliselt makselt, kulult või kahjumilt mahaarvamist teha, v.a juhul, kui kolmas riik on seda juba teinud.

2. Kui kolmandat riiki hõlmava hübriidse ebakõla tulemuseks on mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta, ei lubata maksja liikmesriigis selliselt makselt mahaarvamist teha.

   Kui kolmandat riiki hõlmava hübriidse ebakõla tulemuseks on mahaarvamine ilma arvessevõtmiseta:

   i) kui makse on pärit liikmesriigist, ei luba see liikmesriik mahaarvamist teha, või

   ii) kui makse on pärit kolmandast riigist, nõuab asjaomane liikmesriik, et maksumaksja võtaks selle makse maksubaasis arvesse, v.a juhul, kui kolmas riik on juba keelanud mahaarvamise tegemise või on nõudnud selle makse arvessevõtmist.

3. Kui püsivat tegevuskohta käsitleva liikmesriikidevahelise hübriidse ebakõla tulemuseks on maksustamata jätmine ilma arvessevõtmiseta, nõuab see liikmesriik, kus maksumaksja on maksuresident, et maksumaksja võtaks püsivale tegevuskohale omistatava tulu maksubaasis arvesse.

   Kui kolmandas riigis asuvat püsivat tegevuskohta käsitleva hübriidse ebakõla tulemuseks on maksustamata jätmine ilma arvessevõtmiseta, nõuab asjaomane liikmesriik, et maksumaksja võtaks kolmandas riigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatava tulu maksubaasis arvesse.

4. Kui makse, mis maksumaksja tegi kolmandas riigis asuvale sidusettevõtjale, tasakaalustatakse otse või kaudselt maksega, kulu või kahjumiga, mis tulenevalt hübriidsest ebakõlast on mahaarvatavad liiduvälises kahes eri jurisdiktsioonis, ei luba maksumaksja liikmesriik maksumaksjal arvata kolmandas riigis asuvale sidusettevõtjale tehtud makset maksubaasist maha, v.a juhul, kui üks kaasatud kolmas riik on juba keelanud kahes eri jurisdiktsioonis mahaarvatavalt makselt, kulult või kahjumilt mahaarvamise tegemise.

5. Kui arvessevõtmine, mis vastab mahaarvatavale maksele, mis maksumaksja tegi kolmandas riigis asuvale sidusettevõtjale, tasakaalustatakse otse või kaudselt maksega, mis tulenevalt hübriidsest ebakõlast ei ole maksja maksubaasiga hõlmatud, ei luba maksumaksja liikmesriik maksumaksjal arvata kolmandas riigis asuvale sidusettevõtjale tehtud makset maksubaasist maha, v.a juhul, kui üks kaasatud kolmas riik on juba keelanud kõnealuselt arvessevõtmata makselt mahaarvamise tegemise.

6. Kui hübriidse ebakõla tulemuseks on maksuvabastus maksust, mis peetakse kinni rohkem kui ühele kaasatud osapoolele üle kantud finantsinstrumenti hõlmavalt makselt, piirab maksumaksja liikmesriik sellisest maksuvabastusest saadavat kasu proportsionaalselt selle maksega seotud maksustatava netotuluga.

7. Lõigete 1 kuni 6 kohaldamisel tähendab „maksja“ seda üksust või püsivat tegevuskohta, kust makse on pärit, kus kulu kanti või kahjum tekkis.“

4) II peatükile lisatakse järgmine artikkel 9a:

„Artikkel 9a
Maksuresidentsusega seotud ebakõlad

Kui makse, kulu või kahjum, mis on seotud maksumaksjaga, kes on maksuresident nii liikmesriigis kui ka kolmandas riigis, on kooskõlas asjaomase liikmesriigi ja kolmanda riigi seadustega maksubaasist mahaarvatavad mõlemas jurisdiktsioonis ning seda makset, kulu või kahjumit saab maksumaksja liikmesriigis tasakaalustada maksustatava tuluga, mida ei ole kolmandas riigis arvesse võetud, ei luba maksumaksja liikmesriik sellelt makselt, kulult või kahjumilt mahaarvamist teha, v.a juhul, kui kolmas riik on seda juba teinud.“

Artikkel 2

1. Liikmesriigid võtavad vastu ja avaldavad käesoleva direktiivi järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembriks 2018. Nad edastavad kõnealuste normide teksti viivitamata komisjonile.

   Liikmesriigid kohaldavad neid õigusnorme alates 1. jaanuarist 2019.

   Kui liikmesriigid need normid vastu võtavad, lisavad nad nendesse normidesse 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 nende poolt vastuvõetud põhiliste õigus- ja haldusnormide teksti.

Artikkel 3

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

Artikkel 4

Käesolev direktiiv on adresseeritud liikmesriikidele.

Strasbourgis,

Nõukogu nimel
eesistuja