

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Medeia Džaparidze

**MAKSUDEST KÕRVALEHOIDUMISE VASTASTE MEETMETE ARENG
RAHVUSVAHELISEL TASANDIL**

Magistritöö

Juhendaja
Dotsent Lasse Lehis

Tartu
2018

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. MAKSUBAASI VÄHENDAMISE VIISID	8
1.1 Maksubaasi vähendamise viisidest OECD raportites	8
1.2 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise üldine käsitlus.....	10
1.2.1 Maksude vältimise sisu ja olemus.....	11
1.2.2 Maksudest kõrvalehoidumise sisu ja olemus	12
1.2.3 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise piiritlemine	15
1.3 Agressiivne maksuplaneerimine	18
1.4 Lubatud maksuplaneerimine	22
1.5 Maksupettus	23
2. Maksubaasi vähendamise uus halduskoostöö	25
2.1 Uus halduskoostöö Majanduskoostöö ja Arengu organisatsiooni tasandil.....	25
2.1.1 BEPS üldkirjeldus	29
2.1.2 BEPS Struktuur	31
2.1.3 Miinimumstandardid BEPS-i tegevuspunktides	34
2.1.4 Uus maksukonventsioon	35
2.2 Digitaalrajandus	36
2.2.1 Püsiva tegevuskoha mõiste	39
2.3 Siirdhinnad	40
3. BEPS-de rakendamine	43
3.1 BEPS-i esimene järelkaja.....	43
3.2 Beps-i ülevõtmine Eestis.....	45
3.3 BEPS-i mõju EL rahvusvahelise halduskoostöö arengule.....	47
KOKKUVÕTE	51
GLOBAL DEVELOPMENTS IN ANTI-AVOIDANCE RULES.....	52
KASUTATUD LÜHENDID	54
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	55
KASUTATUD KIRJANDUS	55
KASUTATUD NORMATIIVALLIKAD	59
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	60
MUUD KASUTATUD ALLIKAD.....	62

SISSEJUHATUS

Maksudest kõrvalehoidumine ei ole hiljutine nähtus. Vanas Egiptuses kehtis maks viljasaagile¹ ja talupojad, kes üritasid varjata oma viljasaagi suurust, said karistuseks 100 vitsahoopi. Tõsi küll, vaarao võis halastada, kui tegemist oli kehva aastaga². Praegu ei kujutaks ette, et maksuamet annaks tulu varjamist andeks kui äriühingul oli kesine aasta.

Mida rohkem ajas edasi, seda komplitseeritumaks muutusid kõrvalehoidumise skeemid ja tulu hakkas liikuma kohtadesse, kust oli seda kõige raskem üles leida. Nii pakkusid Šveitsi pangad Bastille' kindlusvangla vallutamise³ ajal „tasuta“ konfidentsiaalsust, et nooblid saaksid oma vara raevutseva revolutsiooni eest kaitsta⁴. 1869. aastal sai Monaco Vürtsiriigist maksuparadiis (*tax haven*) - Monte Carlo kasiino teenis nii palju sularaha, et Prints Charles III otsustas tühistada tulumaksu⁵. 1934. aastal muutus Šveitsis pangatöötajatele nende klientide isiku avalikustamine kriminaalselt karistatavaks. Esmapilgul ketserlik samm viis selleni, et rikkad tormasid üksteiega võidul Šveitsis kontosid avama ja naaberriigid (näiteks Liechtenstein) hakkasid samuti pakkuma omapoolseid hüvesid ja kaitset.

Maksudest kõrvalehoidumise ajalugu on sama kirev nagu selleks kasutatavad skeemid. Igale legislatiivprotsessile, majanduslikule kaalukale otsusele või muudele sotsiaalpoliitilistele protsessidele tekkisid vastukaaluks uued maksudega manipuleerimise skeemid. Paralleelselt sellega on paratamatult kaasas käinud diskussioonid võimalikest maksude kõrvalehoidumise vastaste meetmete rakendamisest. Olukorra tegi keeruliseks asjaolu, et kõrvalehoidumine ei olnud alati ebaseaduslik. Enamgi veel, see oli väga seaduslik, see lihtsalt kasutas ära seaduses esinenud lüngad. Nii peabki alguses määratlema, millal on tegemist tahtliku kõrvalehoidumusega ja millal aktsepteeritava majandusliku strateegiaga. Kehtib ju seaduses põhimõte, kõik, mis pole keelatud, on lubatud. Maksuõiguse mõttes tähendab see, et seadus ei kohusta kedagi korraldada oma makse enam koormaval viisil. Seetõttu on arutlused aktsepteeritava ja mitteaktsepteeritava maksuplaneerimise vahel keerulised ja ebaselged. Kaaluma peab ühelt

¹ Rostovtzeff, Michael Ivanovitch, *The social & economic history of the Hellenistic world* The Clarendon Press, 1953.

² Ehrenberg, Victor, *The Greek State* Paperback, Barnes & Noble, 1960.

³ 14. juuni 1789 peetakse Suure Prantsuse Revolutsiooni alguseks. Selle käigus kukutati Prantsusmaal kuningavõim ning feodaalkord.

⁴ Zweig, Jason, *Panama Papers: A History of Tax Evasion from Ancient Rome to the French Revolution to 19th-Century New Jersey*, *The Wall Street Journal*, 7. aprill 2016.

Arvutivõrgus:

<https://blogs.wsj.com/moneybeat/2016/04/07/panama-papers-a-history-of-tax-evasion-from-ancient-rome-to-the-french-revolution-to-19th-century-new-jersey/>

⁵ Zweig, Johnson (viide 4).

poolt maksumaksja huve, kes soovib hoida oma maksukohustust võimalikult väiksena, ja teiselt seadusandja, kes tahab tagada maksude laekumist ettenähtud viisil ja mahus ja vältida kõikvõimalikku manipuleerimist. Mõistete ja nende sisu määratlemisest ei saa seega ei üle ega ümber, sest nad kannatavad endast mitte ainult erinevaid õiguslike tagajärgi, vaid vajavad ka eraldi meetmeid korrapäraseks reguleerimiseks. Seetõttu keskendub käesolev töö keskendub esimeses osas pooles rahvusvaheliste maksubaasi vähendamise baasi determineerimisele, seda eelkõige Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) välja töötatud maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise alase tegevuskava raames (base erosion and profit shifting, BEPS).

Kui vanas egiptuses seisnes maksudest kõrvalehoidumine viljasaagi peitmises, siis nüüd on tegemist keeruliste, ülepiiriliste ja nüanssirohketega tehingutega. Nii näiteks kirjutatakse ikka veel hijutisest kaasusest, kuidas Donald Trumpi Paul J. Manafort nüüdseks endine kampaaniajuht tegi koostööd aastatel 2006-2015 Ukrainaga ja sealsete tipp-poliitikutega, nende seas endise Ukraina presidentdiga Viktor F. Janukovitshiga. Selle asemel, et deklareerida tulu, poliitik peitis pea 75 miljonit dollarit *offshoridesse*. Selliste uudiste taustal, kus maksudest hoiavad kõrgemal seisvad isikud, tavaline maksumaksja ei saa end mitte tunda ebaausalt kohelduna.

Seega ei saa maksude üle arutades üle ega ümber üleilmastumisest. Globaliseerumise taustal põimuvad erinevad riigimajandused üha rohkem, tekitades uusi küsimusi ja paljastades kitsaskohti pea sada aastat tagasi kujunenud rahvusvahelise maksunduse reeglite⁶. OECD eellase Rahvasteliidu töö 1920ndatel pani aluse edaspidisele rahvusvahelise õiguse õitsengule. Sealt kasvanud maksupõhimõtted kehtivad osad tänini: asukohapõhine maksustamine, püsiv tegevuskoht⁷, maksustamise õigust allikariigile (*source country*) ja asukohariik (*residence country*)⁸. Kuigi mõisted või üldised maksupõhimõtted ei kao niipea, siis tõdema peab, et Rahvasteliidu ajal tekkinud maksusüsteem on iganenud ning ei sobi enam reguleerimaks

⁶ 5. aprillil 1923 ilmus Rahvasteliidu tellimisel koostatud nelja maksueksperdi, G W J Bruins, Luigi Einaudi, Edwin Robert Anderson Seligman, Sir Josiah Charles Stamp, raport topeltmaksustamise kohta (*League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp*). Raportis käsitleti topeltmaksustamise tagajärgi ja erinevate põhimõtete rakendamise võimalusest topeltmaksustamise vältimiseks. Need põhimõtted said aluseks järgnevale rahvusvahelise maksuõiguse arengule.

⁷ Ault, H.J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. Tax Notes International.17.06.2013. Volume 70, nr 12, lk 1196.

Arvutivõrgus: <http://taxprof.typepad.com/files/70ti1195-ault.pdf>

⁸ Avi-Yonah, R. Source and Residence Taxation. Tax Justice Briefing 15.09.2005.

Arvutivõrgus: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Source_and_residence_taxation_-_SEP-2005.pdf.

tänaste äristruktuuride maksustamist⁹. Vananenud reeglite nõrgad kohad andsid andsid võimaluse maksusüsteemi kuritarvitamiseks, nõudes äärmuslikke maksupoliitilisi otsuseid, et taastada usku ja kindlust maksusüsteemi.

2013.aastal ilmus raport Addressing Base Erosion and profit Shifting, kus OECD ja G20 riigid võtsid vastu 15 punktist koosneva tegevusplaani, mis tugineb kolmele sambale:

- 1) riiklikud meetmed piiriüleste tegevuste reguleerimiseks (*coherence in the domestic rules that affect cross-border activities*);
- 2) majandusliku sisu sõnastamine rahvusvahelises standartites (*reinforcing substance requirements in the existing international standards*);
- 3) läbipaistvuse ja õiguskindluse parandamine (*improving transparency and certainty*).

„Meetmed, mida me esitleme, kujutavad endast kõige põhjapanevamat rahvusvaheliste maksureeglite ümberkirjutamist pea terve sajandi jooksul,“ ütles OECD peasekretär Angel Gurría. Rahvusvahelist maksustamist reguleerivate reeglite suutmatust reguleerida tänaseid arenguid annab tõuke piiriüleste maksude vähendamise võimaluste suurendamiseks. Konkurents rahvusvahelise kapitali meelitamisel on mõjutanud mitmeid riike kaldumaks kõrvale rahvusvahelise maksuõiguse headest tavadest. Osa riike meelitavad investeringuid rohkete maksusoodustustega, madalate maksumääradega või isegi täieliku maksuvabastusega.¹⁰

Maksustamist eelkõige mõjutavad siseriiklikud maksuseadused ning riikidevahelised maksulepingud. Kehtinud maksureeglid ei adresseeri neid kahte ega vasta äritegemise reaalsusele. OECD uute maksureeglite eesmärk on riikidel luua ettenähtavat ja kindlustanvat keskkonda majanduse edendamiseks. Käesolev töö teine pool keskendub BEPS-i meetmete kirjeldamisele ja struktureerimisele. Kajastatakse tegevuskava kõige olulisemad valdkonnad, mis mõjutavad maksubaasi vähendamist enim, ja tuua ära nende reguleerimist.

Lüngad maksusüsteemis tekitavad probleeme. Esitaks, kui maksureeglid võimaldavad äriühingutel viia tulu eemale kohast, kus väärtus oli loodud, langeb selle riigi maksubaas ja

⁹ Schoen, W. International Tax Coordination for a Second-Best-World (Part 1). World Tax Journal, Vol. 1 No.1. September 2009, lk 68-70.

¹⁰ Lehis, L. TuMS komm. Casus 2000, § 10 p 1, lk 138

nihutab maksukoormust eraisikust maksumaksjatele¹¹. Teiseks, on see kahjulik valitsusele: võimalus vältida makse on tajutav ebavõrdsusena nende suhtes, kes maksavad, ja mõjub kogu maksusüsteemile õõnestavalt. Vähenev maksutulu on viinud olukorrani, kus osades riikides vähenesid avalikud investeerimist, mis võivad potentsiaalselt edendada majanduskasvu. Kolmandaks, on see kahjulik üldisele äritegevusele. Riigisiselt tegutsevad firmad taluvad riigi makse, samas kui rahvusvahelised ettevõtted saavad oma äri korraldada viisil, et tulu viiakse minimaalse maksukohustusega jurisdiktsiooni. Need maksudega moonutamised teevad kohalike väikese ettevõtja keeruliseks, sest nad peavad tegutsema ebavõrdsel turul.

G20 andis oma panuse uute OECD reeglite loomiseks. Et vältida maksude maksude kõrvalehoidumist ja tulu väljaviimist, otsustati seada uut standardit teabevahetussüsteemis. Uus süsteem peab võimaldama eri riikidel maksuametitel lihtsustatud viisil avastama deklareerimata, mis on peidetud välismaa asutustes ja investeringutes. Välismaine pangakonto ja muud välisrekviidid ei jää enam saladuseks, kuivõrd riigid hakkavad regulaarselt vahetama nimetatud andmed.

Panama kriis¹² tõestas, et aeg oli küps tihedaks rahvusvaheliseks koostööks, mis tagada rahvusvahelise maksusüsteemi toimist kiiresti ja tõhusalt. Maksupoliitika jääb riigi suveräänsuse südamikuks, ent rahvusvahelise koostööta jääb alati risk, riigid üritavad rakendada omapoolseid meetmeid nende maksubaasi vähendamiseks ja tekitavad veelgi suurema kakofoonia ja segadust globaalsel ärimaailmas.

Praeguseks on BEPS-iga vabatahtlikult kaasa läinud üle 100 riiki, mis ei kuulu ei OECD-sse ega G 20-sse. OECD liikmesriigil on organisatsiooni aktide suhtes neli võimalust: nõustuda; mitte nõustuda; nõustuda üleminekuajaga ning nõustuda reservatsioonidega¹³. Arvestades riikide soovi, et maksupoliitika ja muud äri korraldamisega seotud tingimuste kujundamine on rangelt seotud just nende jurisdiktsiooniga, on tegemist erakordse ettevõtmisega. Olgu tegemist erinevate soodsate maksurežiimidega või siirdehindade reeglite puudumisega, aga igal juhul meelitatakse ettevõtjaid enda juurde. Otseselt ju selles midagi halba pole – riikide geograafia ja majanduslikud keskkonnad on mõnikord väga erinevad, riikide arengutase samuti, tingides olukordi, kus ühed riigid pakkuvad teistest rohkem maksustiimuleid. Taoline praktika peab

¹¹ Pascal Saint-Amans, “Bringing International Tax Rules Into the 21st Century”, Huffington Post, 17. september 2013.

Arvutivõrgus: https://www.huffingtonpost.com/pascal-saintamans/international-tax-rules_b_3943150.html

¹² Maksuparadiiside kohte vt ka Uustalu, E. Välismaised variühingud. Juridica, nr VI 1998, lk 300 - 305.

¹³ Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooniga ühinemiseks vajalike lepingute ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri.

olema aga aus ja läbipaistev ning ei tohi hõlbustada teiste riikide maksubaasi kunstlikku vähendamist ja kasumi väljaviimist. Töö eesmärk on näidata uue rahvusvahelise kaitse halduskoostöö olemust, sisu ja selle mõjutusi. Paralleelsest BEPS-i tegevuskavaga tuuakse võrdluseks Euroopa Liidu (EL) arenguid ja vastavaid meetmeid.

1. MAKSUBAASI VÄHENDAMISE VIISID

1.1 Maksubaasi vähendamise viisidest OECD raportites

2013. aasta alguses avaldas OECD raporti, mis on pühendatud riikide maksubaaside kahjustamise (base erosion) probleemile¹⁴. Raporti kohaselt on peamiseks maksubaaside kahjustamise põhjuseks maksumaksjate poolt teenitud kasumi siirdamine nendele sobivatesse jurisdiktsioonidesse ning nende sobivate struktuuride ja skeemide kaudu (profit shifting). Raporti kohaselt on OECD otsustanud töötada välja globaalse plaani maksubaaside kahjustamise ja kasumite ümbersuunamise vastu¹⁵.

OECD ja EL praegune võitlus on suunatud skeemidele, mida äriühingud on pikka aega kasutanud ning arvanud, et tegemist on seaduslike maksuplaneerimise võimalustega, nagu näha ka eelnevalt käsitletud maksunduslikest eelotsustest. EL tasandil on lisaks liikmesriikide maksusüsteemide erinevuste kõrvaldamiseks vajalik konkreetselt piiritleda ka seaduslik ja ebaseaduslik käitumine EL tasandil, kuna liikmesriikide poolt maksukäitumise erinev tõlgendamine tekitab ettevõtjates segadust.

Maksukoormuse vähendamiseks kasutatavate viiside defineerimine ja nende eristamine ongi äärmiselt oluline põhjusel, et erinevad viisid toovad endaga kaasa erineva tagajärje. Erinevate tagajärgedena võib eristada väärteole järgnevat rahatrahvi või aresti¹⁶, maksukuriteole järgnevat rahalist karistust või vanglakaristust¹⁷ või süüteo koosseisu puudumisel maksusuhte ümberkvalifitseerimist. Selguse puudumine ning paljude sarnaste mõistete kasutamine ilma täpse tähenduseta viib õigusliku ebakindluseni ja õiguse mitmetähenduslikkuseni.

Maksukoormuse vähendamiseks (või maakeeli varade kantimine) on erinevaid viise, ent traditsiooniliselt eristatakse järgmisi võtteid:

- maksudest kõrvalehoidumine (*tax evasion*);

¹⁴ A number of indicators show that the tax practices of some multinational companies have become more aggressive over time, raising serious compliance and fairness issues. These issues were already flagged by tax commissioners at the 2006 meeting of the Forum on Tax Administration in Seoul and different instruments have been developed to better analyse and react to aggressive tax planning schemes which result in massive revenue losses. In the recent past, the OECD also identified a number of avenues to better assess tax compliance risks, such as those described in Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (OECD, 2011).

¹⁵ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (viide 10), lk 5, 8-9

¹⁶ Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150... RT I, 09.02.2016, 3.

¹⁷ Karistuseseadustik. RT I 2001, 61, 364... RT I, 17.12.2015, 9

- maksude vältimine (*tax avoidance*);
- lubatud maksuplaneerimine (*acceptable tax planning*).
- agressiivne maksuplaneerimine (*aggressive tax planning*);
- maksupettus (*tax fraud*);

Neid mõisteid tunnustatakse enamikes riikides, kuid sisu ja juriidiline raamistik (normatiivallikad, kohtupraktika) on väga erinevad¹⁸, mistõttu on raske neile anda ühtset definitsiooni.

Maksudest kõrvalehoidumine tähendab juriidiliselt õiguspäraste vahendite kasutamine eesmärgiga kunstlikult alandada maksukoormust¹⁹. See on oluline riikides, kus maksuõiguses kehtivad majandusõiguslikud põhimõtted, täpsemalt, et sisu on vormist üle.

Maksude vältimine on neist kõige ebaselgem²⁰. Komisjoni raporti järgi on “vältimine” näiteks tuludeklaratsiooni esitamata jätmine, võrdluseks valeandmete esitamine on maksupettus. Lubatud maksuplaneerimine on seaduslik viis maksumaksja maksukoormuse vähendamiseks. See viis on kiidetud heaks kas kohaliku maksuameti või kohtu poolt. Maksumaksjad saavad vähendada või vältida makse, kui nad kasutavad õiguspäraselt soodustavaid maksuvahendeid.

Agressiivne maksuplaneerimine on olukord, kus maksukohustuse vähendamiseks või sellest hoidumiseks kasutatakse ära maksusüsteemi nüansse või kollisioone kahe või enama maksusüsteemi vahel²¹.

Tugeva ühisturu jaoks on vaja õiglast, tõhusat ja kasvusõbralikku äriühingute maksustamise süsteemi, BEPS meetmete idee ongi aidata paremini tagada, et äriühingud maksaksid makse riigis, kus nad kasumit teenivad (kus toimub reaalne väärtuse loomine). Agressiivne maksuplaneerimine kahjustab seda põhimõtet. Suurem osa ettevõtjaid ei tegele agressiivse maksuplaneerimisega, mis seab nad ebasoodsasse konkurentsiolukorda võrreldes nendega, kes sellise planeerimisega tegelevad. Nende äriühingute agressiivne käitumine moonutab hindu ja võimaldab neil kasu saada madalamatest kuludest, vähendades võrdseid võimalusi turul. Eriti

¹⁸ O. Ruding. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities. Official Publications of the EC 1992, lk 138.

¹⁹ K. Devos. Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour. Springer. 2014, lk 5.

²⁰ Näiteks lähtudes ingliskeelselt tõlkest, viitab see kõrvalehoidumisele, ent tegemist on vähem tõsise süüteoga, samas prantsuse terminoloogia järgi on “kõrvalehoidumine” ja “vältimine” samasisulised mõisted; selle kohta kasutatav termin *evasion fiscale* tähendab praktikas mitteaktsepteeritavat maksude vältimist ehk õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist.

²¹ Euroopa Komisjoni 6. detsembri soovitused agressiivse maksuplaneerimise kohta, 2012/772/EL.

mõjutab see väikese ja keskmise suurusega ettevõtjaid. Samal ajal väheneb teatavate äriühingute agressiivse maksuplaneerimise tõttu märkimisväärselt liikmesriikide tulu.

Maksupettus viitab tahtlikult maksuseaduste rikkumisele ja on seaduse järgi otseselt karistatav (teadlikult valeandmete või puudulike andmete esitamine makseasutustele).

1.2 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise üldine käsitlus

Legaalset ja illegaalset maksukohustuse vähendamise viisides orienteerumine eeldab maksuvaldkonna erinevate mõistete tundmist, sest oluline on mõista, millal on tegemist seaduspärase tegevusega ja millal on maksuhalduril õigus sekkuda. Maksude vältimine ja maksudest kõrvalehoidumine on teadlikud tegevused, mille eesmärgiks on maksukoormuse vähendamine. Tänapäeva üha kasvavas n-ö „skeemide maailmas“ on ettevõtted ja nende juhid üha leidlikumad, et ettevõtte tulusid kasvatada ja võimalusel kulusid vähendada.

Maksuõiguse tunnustatud üldpõhimõtte on, et iga maksumaksja õigus on käituda ja korraldada oma tegevust nii, et talle langeks võimalikult väike maksukoormus. Seadus ei kohusta kedagi korraldada oma tegevust viisil, et talle langeks kõige suurem maksukoormus²². Seda on tõdenud Euroopa Kohus²³ ja selle eeskujul Riigikohus kinnitades, maksukohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest²⁴. Teiselt poolt on sellel põhimõttel piirangud. 1992. aastal ilmunud Euroopa Komisjoni raport jaotas kõrvalehoidumist omakorda „lubatud“ ja „lubamatuks“ kõrvalehoidumiseks²⁵. Üldiselt, lubamatuks peetakse sellist kõrvalehoidumist, kus kasutatakse maksude optimeerimise võtteid, mis ei ole iseenesest seadusega keelatud, aga selline kõrvalehoidumine on seaduse eesmärgiga vastuolus. Aare Kurist on selgitanud, et mitteaktsepteeritava maksude vältimise valdkonda kuuluvad vähest majanduslikku sisu omavad või teeseldud tehingud, mille ainsaks eesmärgiks on maksukohustuse vähendamine²⁶. Sellise kõrvalehoidumise struktuur on juriidiliselt korrektne ega riku maksuseaduse norme, ent ainsaks eesmärgiks on mitte maksta maskta või vähendada

²² Lisaks on erialakirjanduses kirjeldatud maksukuulekust kui individuaalset leidlikkust makse minimaalselt maksta. Lillemets, K., Maksumoraal maksukuulekuse mõjutajana. Riigikogu Toimetised nr 16, 2007.

Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10458&op=archive2>

²³ Kohtujurist M. Poiares Maduro 07.04.2005 ettepanek kohtuasjas C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd ja C-419/02 BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd p. 85.

Arvutivõrgus: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/

²⁴ RKHK 04.11.2009 otsus nr 3-3-1-59-09, p 13.

²⁵ O. Ruding (viide 7), lk 138.

²⁶ A. Kurist. Maksumõisted selgeks! Maksumaksja 2001 nr 3, lk 25-26.

maksubaasi. Raporti tõdemuse järgi on tihti lubatud ja lubamatu maksudest kõrvalehoidumise eristamine siiski üsna keeruline. Erinevad maksuplaneerimise, maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumine on siiski pinnapealne ja selgusetu enamikes jurisdiktsioonides ja sõltuvad iga riigi oma maksuõigusprintsipiidest.

1.2.1 Maksude vältimise sisu ja olemus

Maksumaksja valmidust maksta makste, pidada kinni ja järgida maksuseadusi iseloomustatakse kui maksukuulekust (*tax compliance*)²⁷. Teise definitsiooni järgi kirjeldab maksukuulekus mõistena maksumaksja valmisolekut makse maksta²⁸. See tähendab, et isik deklareerib vabatahtlikult ja tasub õigeaegselt oma maksukohustused ning tema maksuarvestus on kooskõlas maksuõiguses kehtivate normidega²⁹. OECD käsitluse kohaselt on maksumaksja maksukuulekas, kui ta täidab korrektselt kõiki maksumaksja põhikohustusi, milleks on ettevõtluse registreerimine, deklaratsioonide tähtaegne esitamine, korrektse informatsiooni esitamine ja maksude tähtaegne tasumine³⁰.

Iroonilisel kombel on maksude vältija maksukuulekas inimene. Ta peab kinni seadusjärgsetest ettekirjutistest ja on justkui maksukuulekas, ent sellegipoolest määratakse maksudest vältimist tihti seadusevastaseks tegevuseks.

OECD definitsiooni³¹ järgi tähendab maksude vältimine olukorda, kus maksukohustust ignoreeritakse või varjatakse ebaseaduslikult, ehk maksumaksja maksab vähem maksu, kui ta on kohustatud, varjates tulu või maksurelevantset informatsiooni maksuameti eest. Mõiste maksude vältimine kasutamisel tuleb silmas pidada, et erinevates õiguskordades võib sellele antud sisu olla erinev³². Aare Kuristi selgituse järgi on maksude vältimine maksukohustuse

²⁷ Lillemets, K., Maksumoraal maksukäitumise kujundajana ja selle peamised isikupõhised mõjutegurid. Riigikogu Toimetised, 2009/20.

Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=14002&op=archive2>.

²⁸ Randlane, K., Maksukuulekus ja selle tähendus sisejulgeoleku teoreetilises käsitluses. Sisekaitseakadeemia Toimetised, 2011/10. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 288.

²⁹ Lillemets, K., Maksumoraal maksukäitumise kujundajana ja selle peamised isikupõhised mõjutegurid. - Riigikogu Toimetised, 2009/20.

Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=14002&op=archive2>.

³⁰ OECD. Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments, 2009. Arvutivõrgus: www.oecd.org/dataoecd/36/34/42490764.pdf.

³¹ *Evasion - a term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.* OECD, Glossary of Tax Terms.

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (Vaadatud 08.03.2018).

³² Prof. V. Uckmar (General Report). Droit fiscal international, vol. LXVIIIa (1983), p. 23.

vähendamine seaduslikul teel, tegemist on rangelt seadustega ettenähtud piires oleva tegevusega, mille eesmärgiks on enamasti tulevikus tekkiva maksukohustuse vähendamine või edasilükkamine (Eestis näiteks abikaasade ühine tulumaksu deklareerimine³³. Nimetatud terminid võivad olla defineeritud riikide seadusandluses, kuid võivad ka mitte³⁴. maksude vältimine on kunst kavaldada maksudega seadust rikkumata³⁵.

OECD raport rahvusvahelise maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise kohta annab maksude vältimise kohta järgmised neli tunnust:

- 1) peaaegu alati on olemas kunstlikkuse element ehk teisiti öeldes skeemis olevatel erinevatel tehingutel puudub peamise eesmärgina majanduslik või äriiline siht;
- 2) maksudest kõrvalehoidumise tunnuseks võib tänapäeval olla salajasus;
- 3) maksudest kõrvalehoidumisel kasutatakse tihti ära seaduses olevad lünkasid või kasutatakse seadust eesmärgil, milleks seda ei ole kavandatud;
- 4) peamine tehingust saadav kasu on maksueelis³⁶.

Nende tunnuste määratlemisel kasutatud sõnakasutusi uurides saab väita, et OECD käsitus maksude vältimise osas on üsna “pehme“, kindel definitsioon kui selline puudub. Sama saab väita ka maksudest kõrvalehoidumise määratluse kohta. OECD brošüüris “Rahvusvahelised maksumõisted“ märgitakse maksudest kõrvalehoidumise kohta: “Termin, mida on raske defineerida, kuid mille all mõeldakse tavaliselt ebaseaduslikke tehinguid/kokkuleppeid, kus maksukohustust varjatakse või ignoreeritakse, st maksumaksja maksab vähem makse kui seaduse kohaselt kuuluks maksmisele, varjates maksuhalduri eest tulu või informatsiooni³⁷.

1.2.2 Maksudest kõrvalehoidumise sisu ja olemus

³³ A. Kurist (viide 11).

³⁴ T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. Maksumaksja 2009 nr 1.

Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=856>

³⁵ A. Gupta. Public Finance and Tax Planning. New Delhi: Anmol Publications PVT.LTD. 2001, lk 185. Kättesaadav:

http://books.google.ee/books?id=7j4gT2xzFyMC&printsec=frontcover&dq=principle+of+investigation+in+tax+avoidance&hl=en&source=gbs_similarbooks_s&cad=1#v=onepage&q=&f=false

³⁶ OECD report International Tax Avoidance and Evasion, Four related Studies, Paris 1987, p. 11; P. Merks. (viide 35), p. 274.

³⁷ OECD International Tax Terms. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf>,

OECD maksusõnastiku definitsiooni järgi³⁸ on maksudest kõrvalehoidumine termin, mida on raske defineerida, kuid mille all mõeldakse tavaliselt ebaseaduslikke tehinguid/kokkuleppeid, kus maksukohustust varjatakse või ignoreeritakse, st maksumaksja maksab vähem makse kui seaduse kohaselt kuuluks maksmisele, varjates maksuhalduri eest tulu või informatsiooni. OECD definitsioon on pigem leebe ja üldine³⁹.

Erialakirjanduses on rohkem levinud arusaam, et kõrvalehoidumine on olemuselt seadusevastane. Nimelt on maksudest kõrvalehoidumise puhul konkreetne maksukohustus juba tekkinud ja maksumaksja varjab seda maksuametnike eest kas siis tahtlikult või mitte. Seetõttu kaasneb maksudest kõrvalehoidumisega ka kriminaalkaristus⁴⁰.

Kuivõrd kõrvalehoidumise puhul peetakse silmas kriminaalkorras karistatavat, on see tegu tahtlik⁴¹, mille puhul isik käitub teadvalt ebaausalt ja millega ebaseaduslikult vähendatakse juba tekkinud maksukohustust⁴². Kõrvalehoidumise ebaseaduslik tunnus tuleb sellest, et riikide seadusandluses on selgelt piiritletud, mida loetakse antud jurisdiktsioonis maksudega seonduvalt kõrvalehoidumiseks.

Eesti seadusandluses on mõiste „maksudest kõrvalehoidumine“ on oma sisult Eesti kontekstis laiem. Maksudest kõrvalehoidumist leiab maksukorralduse seaduses⁴³ (MKS) kahe erineva maksude vähendamise koosseisu eristamisega: „maksudest kõrvalehoidumine“ ja „maksukelmus. MKS § 84 järgi kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. T. Grauberg kirjutas⁴⁴ majandusliku tõlgendamise põhimõttega seoses: „Nimetatud meetodi tähtsus avaldub maksude vältimise olukorras, kui kasutatakse ära tehingu vormi, mis ei ole

³⁸ *Avoidance - a term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.* OECD, Glossary of Tax Terms (maksusõnastik).

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (Vaadatud 08.03.2018).

³⁹ Vt võrdluseks European Parliament. Resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens. 2013/2060(INI).

Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0205+0+DOC+XML+V0//EN>

⁴⁰ Schön, W. Tax and Corporate Governance. Springer. 2008, lk 399.

⁴¹ Väärarvutus võib olla nii tahtlik kui ettevaatamatu. Tahtlikku väärarvutust nimetatakse ka maksude varjamiseks, maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks, maksupettuseks, maksukelmuseks. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn 2004, lk 189-190.

⁴² Kurist, A., lk 25-26.

⁴³ RT I, 03.04.2018, 6

⁴⁴ Grauberg, T. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel, Tartu Ülikool 2008.

kooskõlas maksumaksja toimingute tegeliku sisuga. /.../ Majandusliku tõlgendamise meetod peab aitama lahendada olukorda, kus maksudest kõrvalehoidumine on osutunud võimalikuks tsiviilõigusliku kujundusõiguse ärakasutamise tõttu.“ § 153² sätestab maksukelmust: maksuhaldurile teadvalt valeandmete esitamise eest tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil. Mõlemad koosseisud viitavad lubamatule maksukohustuse vähendamisele. Tahtlikult rikub seadust ainult maksudest kõrvale hoiduja. Mitteaktsepteeritava maksude vältimise puhul hoiab maksumaksja küll tahtlikult maksude maksmisest kõrvale, kuid samas on ta veendunud, et tema valitud maksuplaneerimise viis on seaduslik ja aktsepteeritav⁴⁵.

Erialakirjanduses on tahtlikku maksude väärarvutust nimetatud veel ka maksude varjamiseks, maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks, maksupettuseks või maksukelmuseks. Igal juhul on maksudest kõrvalehoidumine riigi maksusüsteemile kahjulik maksukäitumisviis, mis vähendab maksudest saadavat tulu, mida riik oleks õiguspärase käitumise puhul kätte saanud. Seega pole see võrreldav legaalse maksukoormuse vähendamise meetmega, nagu maksude säästmine ning optimeerimine⁴⁶. Autor kasutab magistritöös maksudest kõrvalehoidumise mõistet MKS §-s 84 kasutatud mõistes, kuivõrd see on äratuntavam ja praktikas on selle tähendus meie maksumaksja jaoks ühemõttelisem, kui näiteks maksude vältimise terminil.

Kokkuvõtlikult saab maksudest kõrvalehoidumist käsitleda järgmist tegevust⁴⁷:

- 1) Tahtlik ja etteavatsetud maksubaasi vähendamine (näiteks jätab maksumaksu tulu deklareerimata);
- 2) Tahtlik valeandmete esitamine (näiteks andmete või dokumentide võltsimine, maksualasest relevantse informatsiooni mitteavaldamine, tekkinud maksukohustuse varjamine, maksuhalduri eksitamine);
- 3) Maksupettus⁴⁸ (näiteks valeandmene esitamine maksudeklaratsioonis)⁴⁹;
- 4) Maksude sissenõudmise võimatuks muutmisega.

Maksudest kõrvalehoidumine erineb maksude vältimisest ja maksude planeerimisest olemasoleva maksukohustuse poolest. Maksude planeerimise ega maksude vältimise korral ei

⁴⁵ Lehiste, J., Maksudest kõrvalehoidumise olulisemad põhjused ja probleemid. Maksumaksja, 2013
Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1557>

⁴⁶ Lehiste, J., Maksudest kõrvalehoidumise olulisemad põhjused ja probleemid. Maksumaksja, 2013.
Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1557>.

⁴⁷ Kask, G; Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Tallinn 2010, lk 19.

⁴⁸ Maksupettust saab käsitleda kui maksudest kõrvalehoidumise üheks vormiks.

⁴⁹ Nii võib maksudest kõrvalehoidumisest ja maksupettust eristada vastavalt raskusastmele: maksudeklaratsioonide esitamata jätmise oleks kõrvalehoidumine ja valeandmete esitamine või võltsitud dokumentide kasutamine oleks maksupettus.

ole enamikel juhtudest maksukohustus veel tekkinud⁵⁰. Kuivõrd maksudest kõrvalehoidmusega kaasneb kriminaalkaristust, siis kriminaalkaristust mittekaasatoovate maksukoormuse vähendamise viiside puhul erisus võrreldes maksudest kõrvalehoidumisega just see, et vähendatakse tulevikus tekkivat maksukohustust. Seetõttu käsitletakse seda tihti ka seaduslikuna, kuna seaduse tekstiga kooskõlas olevana tundub see õiguspärane.

Dennis Weber on arutlenud⁵¹ kas maksudest kõrvalehoidumise puhul peab tehingute hindamisel võtma arvesse maksumaksja subjektiivset kavatsust, ja kui tuleb, siis mis ulatuseni ja milline peab olema tahtluse liik. Violeta Alemndral hinnangul on see oluline element maksudest kõrvalehoidumise sätete kohaseks toimimiseks⁵². Euroopa kohus on korduvalt öelnud, et kõrvalehoidumine subjektiivne kavatsus peab olema tuvastatud objektiivsete asjaolude põhjal⁵³. See tähendab, et subjektiivse kavatsuse määramine toimub alati vaadeldavat käitumist objektiivselt hinnates. Küll aga saab subjektiivse kavatsuse olemasolu eeldada, kui esinevad kumulatiivselt kolm kriteeriumi: kunstlik tehingu vorm, täiendava majandusliku põhjuse puudumine ja maksueelise saamine - eksisteerivad üheaegselt. Selleks, et määrata kindlaks tehingu olemus, ei tule vaadata mitte ainult formaalseid kokkuleppeid, vaid ka faktilist olukorda⁵⁴.

1.2.3 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise piiritlemine

OECD üritas piiri panna maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise vahel juba eelmisel sajandil⁵⁵. Kerkis küsimus, mis on kõrvalehoidumine ja mis on vältimine, mis erisused on neil kahel ning kuidas neid peaks normatiivallikates defineerima. Probleemi lahendamiseks loodi toonaste liikmesriikide pärit maksuõiguse teadlaste töörühm⁵⁶. Erinevatest jurisditsioonidest

⁵⁰ A. Miller, L. Oats. Principles of International Taxation. Bloomsbury Professional. 2012, lk 15

⁵¹ Weber, D. Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance, The Hague: Kluwer law international, 2005, lk 182 jj.

⁵² V.R. Almendral. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? Intertax, volume 33, issue 12. Kluwer Law International 2005, lk 562-563, 565.

⁵³ Näiteks tuleneb see järgmistest kohtulahenditest: C-229/83 Leclerc, para 27; C-39/86 Lair, para 43; C-130/88 Van der Bilj, para 24; C-206/94 Paletta II, para 25; C-212/97 Centros, para 25.

⁵⁴ Eesti kontekstis Kohtuasjas 3-3-1-23-09 asus maksuhaldur kassatsioonkaebuses seisukohale, et maksuhaldur peab maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused tuvastama objektiivsete asjaolude pinnalt. MKS § 84 koosseis sisaldab vaid ühte tahtluse kriteeriumi ja see tuletatakse objektiivsetest asjaoludest - kui maksukohustuslane ei suuda oma tehinguid ja toiminguid majanduslikult põhjendada, on realiseeritud ka tahtluse element.

⁵⁵ Jaanuaris 1977. aastal alustas tööd OECD fiskaalpoliitika komitee (Committee of Fiscal Affairs) loodud maksude kõrvalehoidumise ja vältimise töögrupp (Working party on Tax Avoidance and Evasion) OECD, Work on Tax Avoidance and Evasion, Kluwer Law International 1980, 8 Intertax, Issue 1, lk 9-16; International tax avoidance and evasion : four related studies, OECD Publications and Information Centre 1987.

⁵⁶ OECD on riikidevaheline foorum (intergovernmental economic organization). Loomise ajal koosnes see 18 Euroopa riigist ning USA ja Kanadast, nüüd on 35 liikmesriiki.

pärit teadlased panid lauale oma riigi arusaamad nimetatud mõistetest ja üritasid siis anda neile homogeenset definitsiooni, määratleda nende tunnuseid nii, et nad kajastaks nii rahvusvahelise⁵⁷ kui ka riigisisese dimensiooni. Keeruliseks tegi olukorda asjaolu, et kõik seadusandlused ei erista neid mõisteid, või kui eristavadki, siis kas muude terminite või erinevate koosseisude all⁵⁸. Seaduse mõttes toovad kõrvalehoidumine ja vältimine erinevaid tagajärgi. Lisaks juriidilisele definitsioonile, on erinevus ka siseriiklikus kasutuses - samu termineid kasutatakse erinevalt näiteks majanduses või ajakirjanduses⁵⁹.

Ka toona jõuti üldarusaamale, et maksudest kõrvalehoidumine (*tax evasion*) on maksuseaduse rikkumine kas maksupettuse või maksuformaalsete sätete manipuleerimisega (seega näiteks manipulatsioonid maksudeklaratsiooniga), samas kui maksude vältimine (*tax avoidance*) on küll maksukohustuse lubamatu vähendamine, ent mis ei tähenda alati seaduse rikkumist. Mõlema puhul aga tegemist tegeliku tegevusega, mille eesmärgiks on maksude vähendamine.

Erialakirjanduses on mõned autorid jõudnud tõdemusele, et eristamine saabki toimuda vaid tulemuste analüüsimises, ehk eristamine saab toimuda vaid *post factum*⁶⁰. Nii et maksudest kõrvalehoiduja astus üle seadusest teadlikult ja tahtlikult, on selle tagajärjeks alati rikkumine, samas kui maksude vältija tegevuse tagajärg võib, ent ei pruugi kulmineeruda seaduse rikkumises.

Olukorda teeb keeruliseks, et isik ei pruugi ise alati olla teadlik, et tema tegevus võib lõpptulemusena kujuneda ebaseaduslikuks. Nii on mitteaktsepterivate maksude vältimise korral maksumaksja tahe vältida makse, end tema maksuplaneerimise tegevused on subjektiivse veendumuse järgi seaduslikud ja aktsepteeritavad⁶¹. Seega ei saa tegelikult taandada maksude kõrvalehoidumist ja vältimist pelgalt tagajärje tulemuseni, sest erinevused seisnevad juba varasemas staadiumis. Nimelt tegevus, mis kutsub esile maksudest kõrvalehoidumise, on algupäraselt ebaseaduslik. Selles võib leida pettuse tunnuseid⁶². Samas

⁵⁷ Sellega seoses kerkisid arutlused halduasutuste koostöö ja infovahetuse määratlemisest, täpsemalt OECD topeltmaksustamise konventsiooni (Model Double Taxation Convention of 1977) artikli 26 sisust.

⁵⁸ Näiteks prantsuskeelne termin *evasion fiscale* tähistab see mitteaktsepteeritavat maksude vältimist ehk õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist. Eestis seaduses on "kõrvalehoidumine" MKS-s olemas, ent "vältimine" kui termin puudub.

⁵⁹ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn 2004, lk 189.

⁶⁰ Panayi, C.HJI.. Advanced Issues in International and European Tax Law. Hart Publishing 2015, lk 40.

⁶¹ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn 2004, lk 182.

⁶² Dunbar, D. Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth. Bulletin for International Taxation, 2008 December, lk 533.

vältimise puhul võib tulemuseks olla järeldus, et maksumaksja tegevus oli siiski õiguspärane ja seaduslik⁶³.

Vahetegemise maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vahel ei ole tegelikult lõppenud, teema on läbivalt olnud aktuaalne, seda eriti digimajanduse arengu valguses. Ka erialakirjanduses pühenduvad maksuteadlased palju maksude vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja maksude planeerimise mõistete sisustamisel rahvusvahelises praktikas⁶⁴. Uute maksuolukordade loomine tähendas ikka ja jälle tulemist algete juurde, ehk määratleda, millega on tegu.

OECD varasema maksualase terminoloogia analüüsi järeldus oli⁶⁵, et maksude vältimisel on neli tunnust⁶⁶:

- 1) peaaegu alati on olemas kunstlikkuse element ehk teisiti öeldes skeemis olevatel erinevatel tehingutel puudub peamise eesmärgina majanduslik või äriiline siht;
- 2) maksudest kõrvalehoidumise tunnuseks võib tänapäeval olla salajasus;
- 3) maksudest kõrvalehoidumisel kasutatakse tihti ära seaduses olevad lünkasid või kasutatakse seadust eesmärgil, milleks seda ei ole kavandatud; peamine tehingust saadav kasu on maksueelis.

Lisa bepside osa

BEPS-i tegevuskava valguses on mõistete määratlemine muutunud eriti oluliseks, juba kas või sellepärast, et teada, mille vastu üldse võideltakse. EL arutlused ei jää BEPS-de omadest maha: Komisjoni eestvedamisel on võtnud samme BEPS projekti elluviimiseks ning võetakse vastu järjest uusi meetmeid maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimise vastu, tekib senisest suurem vajadus maksukoormuse viiside eristamiseks. OECD ja EL praegune võitlus on suunatud skeemidele, mida äriühingud on pikka aega kasutanud ning arvanud, et tegemist on seaduslike maksuplaneerimise võimalustega, nagu näha ka eelnevalt käsitletud maksunduslikest eelotsustest. EL tasandil on lisaks liikmesriikide maksusüsteemide erinevuste kõrvaldamiseks vajalik konkreetselt piiritleda ka seaduslik ja ebaseaduslik käitumine EL

⁶³ Maksudest kõrvalehoidumine on loomult ebaseaduslik ja ebaseadusliku tegevuse tulemus ei saa olla õigustatud maksukohustuse vähendamiseni, kui seaduse järgi on maksumaksja kohustatud maksu maksma; maksude vältimise puhul on aga selline tulemus võimalik. Näiteks võib maksuhaldur tõlgendada maksuseadust teisti kui maksude vältija, kuid lõpuks määrab kohus selle, kas maksustamine oli õige.

⁶⁴ P. Merks. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. Intertax, volume 34, issue 5, Kluwer Law International 2006, p. 272-281, samuti J. S. Schwarz. Abuse and EU Tax Law. Bulletin for International Taxation, July 2008, p. 291.

⁶⁵ OECD report International Tax Avoidance and Evasion, Four related Studies, Paris 1987, lk 11.

⁶⁶ P. Merks. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. Intertax, volume 34, issue 5, Kluwer Law International 2006, lk 274.

tasandil, kuna liikmesriikide poolt maksukäitumise erinev tõlgendamine tekitab ettevõtjates segadust.

Sarnased diskussioonid tekkis kas väljasool OECD. EL tasemel

G. Kask tõi välja olukorrad, millal võib olla keeruline eristada maksudest kõrvalehoidumist mitte karistatavast maksude vältimisest ja seda juhtudel kui:

- tehingud on keerulised ja nüanssirohked – seisukohad õigest maksukäsitlusest võivad erineda, samuti võidakse olla erineval seisukohal, kas maksumaksja teadis või pidi teadma, et tema valitud maksukäsitlus on õiguspärane;
- maksumaksja võib varjata fakte ja samal ajal omada ka vaieldavat positsiooni maksustamisküsimuses, mis toetab maksudeklaratsioonis aluseks võetud käsitlust, isegi juhul kui kõik faktid oleksid teada⁶⁷.

Võrdluseks on selgelt maksude kõrvalehoidumise juhtum siis, kui tegemist on sellise tulu liigida, mille puhul maksumaksjale eelduslikult omistatakse teadmine, sellise tulu maksustamise kohta (näiteks laenulepingu intressi maksustamine tulumaksuga⁶⁸). Selge maksude vältimise juhtumiga on aga tegemist siis, kui maksumaksja esitab kõnealuse tehingu kohta täielikud põhjendused, sh oma vaieldava, kuid maksuhalduri seisukohast mitteaktsepteeritava maksuõiguse tõlgendamise kohta⁶⁹.

1.3 Agressiivne maksuplaneerimine

OECD ei defineeri otseselt, mida “agressiivse maksuplaneerimise” (*aggressive tax planning*) mõiste all täpsemalt mõeldakse. Eeskujuks võib võtta Euroopa Komisjoni pakutud definitsiooni⁷⁰: agressiivse maksuplaneerimise korral kasutab maksumaksja ära oma maksukohustuse vähendamiseks maksusüsteemi nüansse või ebakõlasid, sh kahe või enama maksusüsteemi vahel. See tähendab, et agressiivse maksuplaneerimisega on tegemist eelkõige siis, kui maksumaksja järgib küll formaalselt maksuseadusi, kuid tema käitumine on vastuolus

⁶⁷ OECD konverentsi International Tax Avoidance and Evasion materjal. Tax Avoidance and Tax Evasion Terminology and General Considerations. Vilnius, 30.06– 04.07 2008.

⁶⁸ Rõhuasetus on tulu saamisele - tulumaksuseaduse kohaselt peab ettevõtjale eesmärk olema suunatud tulu saamisele (TuMS § 14 lõige 2)

⁶⁹ OECD konverentsi International Tax Avoidance and Evasion materjal. Tax Avoidance and Tax Evasion Terminology and General Considerations. Vilnius, 30 June – 04 July 2008.

⁷⁰ Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. Euroopa Komisjoni soovitus, C (2012) 8806 final.

seaduse mõtte ja eesmärgiga⁷¹. Selguse mõttes lähtutakse käesolevas töös Komisjoni definitsioonist.

Agressiivse maksuplaneerimise tõttu riikidele tekitatava kahju suurus on raske arvuliselt mõõta, siiski probleemi tõsisust kinnitavad paljud statistilised näitajad. Vastavalt OECD ja Rahvusvahelise Valuutafondi (International Monetary Fund, IMF) ühise uuringu (Co-ordinated Direct Investment Survey, CDIS)⁷² otseste välisinvesteeringute kohta (Foreign Direct investments, FDI) andmete kohaselt said 2010. aastal Barbados, Bermuda ja Briti Neitsisaared kokku rohkem otseseid investeeringuid (5,1% kõikidest maailma otsestest investeeringutest) kui näiteks Saksamaa (4,77%) ja Jaapan (3,76%). Sama aasta jooksul need kolm jurisdiktsiooni (kokku 4.54%) tegid maailmasse rohkem investeeringuid kui Saksamaa (4.28%). Teiste riikidega võrreldes olid Briti Neitsisaared samal aastal suuruselt teine Hiina investor (14%) pärast Hongkongi (45%), ületades USA-d tervelt 10% võrra (USA osakaal otsestest investeeringutest Hiinasse on üksnes 4%). Mauritius on aga suurem India investor (24%). Küpros, Briti Neitsisaared, Bermuda ja Bahama on viie suuremate Venemaa investori hulgas (vastavalt 28%, 12%, 7% ja 6%). Nimetatud riigid in kõige kuulsamad maksuparadiisid, tuntud oma madalate maksumäärade poolest. Just neid kasutatakse kõige enam rahvusvahelises maksuplaneerimises.

Seadus ei kohusta maksumaksjal korraldama oma maksutegevust viisil, et talle langeks võimalikuks suur maksukoormus ja riigi maksutulu oleks võimalikult suur. Loomulik on, et maksumaksja tegevus võib põhineda maksude kokkuhoiu soovile⁷³. Maksumaksjad peavad langetama oma otsuseid lähtuvalt majanduslikest ja mitte maksunduslikest põhjustest⁷⁴. Küll peab see soov jääb seaduse eesmärgi piiridesse. Maksuplaneerimine on lubatud, aga see on seaduslik vaid ulatuseni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi⁷⁵. Vastasel juhul on tegemist seaduse kuritarvitamisega.

⁷¹ *Ibid*, preambul p 2.

⁷² OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting, lk 17.

⁷³ Eesti seadusandluses puuduvad sätted agressiivne maksuplaneerimise kohta, kuid kohtupraktika on käsitlenud lubatud maksuplaneerimise küsimust. Näiteks on Riigikohus Euroopa Kohtu praktika eeskujul kinnitanud, et maksukohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest. RKHK 04.11.2009 otsus nr 3-3-1-59-09, p 13.

⁷⁴ Maksuneutraalsuse põhimõtte. Furman, J. The Concept of Neutrality in Tax Policy. The Hamilton Project The Brookings Institution 15.04.2008, lk 1.

Arvutivõrgus: <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/041508jftest.pdf>

⁷⁵ Kohtujurist M. Poiares Maduro 07.04.2005 ettepanek kohtuasjas C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* ja kohtuasjas C-419/02 *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd*, p. 85.

Arvutivõrgus: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/.

BEPS-i tegevuskava käsitleb samuti agressiivset maksuplaneerimist. Eelkõige käsitlevad agressiivset maksuplaneerimist tegevuskavaaouktid 2, 3, 4 ja 12, vastavalt hübriidsed määratluserinevuste kokkulepped (*hybrid mismatch arrangements*), kontrollitud äriühingu jurisdiktsioon (*Controlled Foreign Company*; CFC); finantsmaksed, pankade ja seotud osapoolte laenuintresside mahaarvamise ja maksumaksjate agressiivse maksuplaneerimise avalikustamine (*disclosure of aggressive tax planning*). Tegevuskava identifitseerib kindlaid maksuplaneerimise skeeme. Need skeemid on seotud eelkõige digitaalmajanduse arenguga ja uue olukorraga maksuõiguses. Eelkõige mõjutavad need hargmaisedi ettevõtteid⁷⁶. Digitaalmajandust käsitletakse lähemalt töö teises osas.

Agressiivse maksuplaneerimise strateegiad koosnevad tihti erinevatest tehnikatest, mille koostoimel saavutatakse soovitud tulemus⁷⁷. OECD 2013. aasta raport tõi välja, et saab eristada üle 400⁷⁸ erineva agressiivse maksuplaneerimise vormi, ent BEPS struktuuridega seos hargmaiste äriühingute poolt kasutatavat agressiivse maksuplaneerimise mudelskeemi erostatakse just kolme järgmist peaskeemi^{79 80}, millest kõik on tegelikult seaduslikud⁸¹:

1. Võimendatud ülevõtmine koos võlavähendamisega ja vahendavate valdusühingutega (*Leveraged acquisition with debt push-down and use of intermediate holding companies*);
2. Elektrooniline kaubandusstruktuur, kasutades kulude jagamise kokkuleppe kaudu kahetasandilist immateriaalse vara ülekande skeemi (*An E-commerce structure using a two-tiered structure and transfer of intangibles under a cost-contribution arrangement*);
3. Tootmistevõimete üleandmine koos toetava immateriaalse varaga kulude jagamise kokkuleppe alusel

⁷⁶ Kui arutleda, kas Eestis võiks agressiivne maksuplaneerimine teemkas olla, siis võrreldes Euroopa keskmise äriühingu tulumaksumääraga 18.7 %, on Eesti oma 20% käsitletav kui kõrge maksumääraga riik. Seega on võimalik, et olukord, et ka Eestist suunatakse kasum läbi agressiivse maksuplaneerimise madala maksumääraga riiki. K. Pomerleau. Corporate Income Tax rates around the world, 2015. TaxFoundation. 01.10.2015. Arvutivõrgus: <http://taxfoundation.org/article/corporate-income-tax-rates-around-world-2015>.

⁷⁷ J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU. In-Depth Analysis for the ECON Committee. European Parliament. 2015, lk 12.

Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA\(2015\)563446](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA(2015)563446)

⁷⁸ Addressing, lk 11.

⁷⁹ OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Annex C. "Examples of MNEs' tax planning structures", lk 73-81; OECD. "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements", 2014, lk 33-34.

⁸⁰ Mainiti ka topeltmahaarvamise skeemi, kus sama kahjum arvatakse maha nii tuluallikariigis kui ka residendiriigis, ning topeltmaksuvabastus, mille järgi tulu, mis on maksustamata tuluallikariigis, on vabastatud maksudest ka residendiriigis.

⁸¹ OECD 2013, lk 73.

(A transfer of manufacturing operations together with a transfer of supporting intangibles under a cost-contribution arrangement).

BEPS raport⁸² tõi välja erinevad tulumaksu puhul kasutatavad strateegiad ning tõi välja, et igas BEPS-i hõlmav maksuplaneerimise skeem on peamiselt kantud neljast elemendist, milleks on:

- Maksustamise vähendamine sihtriigis (market country), mis on tavaliselt keskmise või kõrge maksumääraga riik (*minimisation of taxation in a foreign operating or source country (which is often a medium to high tax jurisdiction) either by shifting gross profits via trading structures or reducing net profit by maximising deductions at the level of the payer*);
- Madal või puuduv kinnipeetav maks allikariigis, mis on tavaliselt kõrge maksumääraga riik (*low or no withholding tax at source*);
- Madal või puuduv maksustamine saaja tasandil (mis saavutatakse läbi madala maksumääraga riikide, soodusrežiimide või hübriidinstrumentide erinevuste) (*low or no taxation at the level of the recipient (which can be achieved via low-tax jurisdictions, preferential regimes or hybrid mismatch arrangements) with entitlement to substantial non-routine profits often built up via intra-group arrangements*);
- Puuduv jooksev madalalt maksustatud kasumi maksustamine lõpliku emaühingu tasandil (*No current taxation of the low-taxed profits (achieved via the first three steps) at the level of the ultimate parent*).

Agressiivse maksuplaneerimise vastaste meetmete hulka tuleb raporti kohaselt muuhulgas⁸³:

1. muuta efektiivsemateks seaduse kuritarvitamise vastaseid meetmeid, muuhulgas üldine kuritarvituste vastane reegel, CFC-seadusandlus ja alakapitalisatsiooni vastane regulatsioon;
2. mõjutada maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimide kättesaadavust⁸⁴.

Sarnaselt OECD BEPS-i projekti koostöö raames valminud raporti tulemusi, adresseerib ka EL väga sarnaseid skeeme. 2015. aastal tuli Komisjon välja omapoole seitsme agressiivse

⁸² OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting 2013, lk 73 jj. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy 2015, lk 101.

⁸³ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting 2013, lk 5, 8-9.

⁸⁴ Täiendavalt mainitakse raportis, et holding-ühingu asukohamaa valimisel eelistab maksumaksja riiki, kus puudub CFC-seadusandlus ning maksuparadiiside ja alakapitalisatsiooni vastane seadusandlus. Ibid., lk 6, 38.

maksuplaneerimise mudelskeemiga⁸⁵. Inspireerituna OECD koostööst on kolme skeemi aluseks just BEPS-i projekti raames identifitseeritud⁸⁶ mudelid:

1. Maksuparadiisi laenustruktuur (An offshore loan structure);
2. Hübriidlaenu struktuur (Hybrid loan ATP structure) OECD struktuuri baasil (hübriidinstrumendid ongi suuresti OECD BEPS-i projektist ülevõetud⁸⁷, tõsi küll EL hakkas teemat edasi arendama ja viis sellealased uurimised ja analüüsid palju põhjalikumale tasemele);
3. Hübriidühingu agressiivse maksuplaneerimise struktuur (A hybrid entity ATP structure);
4. Intressivaba laen (An interest-free loan ATP structure);
5. Intellektuaalomandist saadav tulu (A Patent-box ATP structure);
6. Kahetasandiline IP struktuur koos kulude jagamise kokkuleppega (A two-tiered IP structure with a cost-contribution arrangement) OECD struktuuri baasil;
7. Ühetasandiline IP ja kulude jagamise kokkulepe (A one-tiered IP and cost-contribution arrangement) OECD struktuuri baasil⁸⁸.

1.4 Lubatud maksuplaneerimine

OECD ei anna definitsiooni lubatud maksuplaneerimisele⁸⁹, ent lubatud maksuplaneerimist võib erialakirjanduses leida kui vastandit mõnele teisele maksuvastasele tegevusele (eelkõige kõrvalhoidumisele ja agressiivsele maksuplaneerimisele). Lubatud maksuplaneerimine on maksude vähendamine seaduse mõtte ja tekstiga kooskõlastatult⁹⁰. Selle kõrval võib kohata ka mõistet “mitteaktsepteeritav maksude vähendamine“ (*unacceptable tax minimization*)⁹¹. Lubatud maksuplaneerimine on sisu poolest väga sarnane agressiivse maksuplaneerimisega, kuid

⁸⁵ Meldgaard, H jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. European Commission. 23.12.2015, lk 23.

Arvutivõrgus:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

⁸⁶ OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting 2013.

⁸⁷ OECD 2013, lk 85

⁸⁸ Meldgaard, H. jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. European Commission. 23.12.2015, lk 23.

Arvutivõrgus:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

⁸⁹ Rudingu raportis on lubatud maksude vältimine seaduslik viis maksukohustuse vähendamiseks. O. Rudin, lk 138.

⁹⁰ House of Lords. The Draft Finance Bill 2013: 1st Report of Session 2012-13. London. 2013, lk 9

⁹¹ OECD. Seoul Declaration. Forum on Tax Administration, September 2006.

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/dataoecd/0/14/37463807.pdf>.

selle all mõeldakse siiski seaduspärasest käitumis⁹². Maksumaksja on õigustatud korraldama oma maksukohustuslikku tegevust talle soodsamal viisil. Erinevad maksujurisdiktsioonid pakkuvad omapoolseid maksuplaneerimise võimalusi ja nende kasutamine ei tee veel maksuplaneerimist ebaseaduslikuks. Näiteks Eesti õigusandluses maksustatakse tulumaksuga tehtud väljamakseid. Juriidilise isiku jaotamata kasumit ei maksustata. Sellise õigusvaakumi ruumi ärakasutamiseks võib maksumaksja näiteks teha äriühingut maksustatud väljamaksete asemel reinvesteerida tulu. Tegemist ei ole ei karistatava ega muul moel taunitava tegevusega⁹³. O. Rudingi raportis viidatakse selele kui maksusäästmise korraldustele, mis on heaks kiidetud kohtu või maksuametnike pool. Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi⁹⁴. Ka siinkohas peab arvestama, et järgida tuleb mitte ainult maksuseadusi, vaid ka tehingu sisu ja vormi.

1.5 Maksupettus

Maksukoormuse vähendamiseks on mitmeid viise, mille kirjeldamiseks kasutatakse kõige sagedamini termineid maksupettus (*tax fraud*) Üldarusaam on, et maksupettus viitab maksumaksja mingile aktiivsele tegevusele, mis on kantud tahtest mitte järgida seadust. Eesti seadusandluses kehtib sarnaselt üldarusaamale arusaam, mille kohaselt maksupettus tähistab tahtlikku või ettevaatamatut tegu, kus maksuhaldurile esitati teadvalt valeandmeid tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil ning mille eest näeb seadus ette karistust.

OECD adresseerib maksupettust läbi teiste tegevuskava punktide. OECD BEPS-I tegevuskavas võib leida maksupettuse käsitluste erinevate sõnastuste all, näiteks kasutatud kahjulikud maksurežiimid (*harmful preferential tax regimes*), samuti siirdehindade regulatsioonis Sarnaselt OECD-ga on Euroopa Komisjon tegelenud maksupettuse probleemi lahendamisega. Euroopa Komisjon töötas välja 2012. aastal tegevuskava maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse tõhustamiseks⁹⁵. Selle tegevuskava toetamiseks

⁹² Euroopa Parlamendi kasutas lubatud maksuplaneerimist kui vastandit maksudest kõrvalehoidumisele: vastandiks maksuplaneerimine seaduslik ja tajutav peamiselt õiguspärasena, kuna see kasutab ära rahvusvaheliselt maksumäärade erinevusi ja otseste maksude osas ühtluse puudumist. European Parliament. Intellectual Property Box Regimes.2015, lk 5. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA\(2015\)563454_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA(2015)563454_EN.pdf).

⁹³ Lehis, L. Maksuõigus. Juura 2012, lk 149.

⁹⁴ RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-59-09 p 13. Kohtupraktika on selles küsimuses olnud järjepidev: RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09 p 13; RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11 p 13; RKHKo 13.02.2012, 3-3-1-79- 11 p 18.

⁹⁵ Euroopa Komisjon. Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. Komisjoni analüüs Euroopa Ülemkogu 22.mai 2013. aasta kohtumise tarbeks. 2013. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_et.pdf

võeti vastu soovitusel (06.12.2012) tegevuskava meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. Komisjon tõdes, et maksudest kõrvalehoidumise kõrvalt on tegemist üha agressiivsema maksukoormuse vähendamise viisiga⁹⁶.

Eesti kontekstis võib rääkida näiteks maksuhaldurile valeandmete esitamisest. KarS § 389¹ sätestab maksukohustuse varjamine ja tagastusnõude alusetu suurendamisest⁹⁷. Maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise eesmärgil, kui sellega varjatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse alusetult tagastusnõuet suurele kahjule vastava summa võrra või enam, karistatakse rahalise karistuse või kuni viieaastase vangistusega. Sama teo eest, kui sellega varjatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse alusetult tagastusnõuet eriti suurele kahjule vastava summa võrra, karistatakse ühe- kuni seitsmeaastase vangistusega

Sisuliselt piiritleb KarS valeandmete kasutamisel tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgi kaudu. Erialakirjanduses on ei ole selline lähenemine pöödinud heakskiitu⁹⁸, sest sellises olukorras sõltub isiku teo raskuse valeandmete teadval kasutamisel maksutehniline nüanss - kas deklaratsiooni lõpptulemuseks jääb pluss või minus. Ühe paragrahi maksupettuse sisu muutub vastavalt, kas makse tasutakse rohkem või vähem, samas kui eelnev tegu oli võrdväärselt taunitav. Eesti erialakirjanduses on läbivalt uuritud Šveitsi süsteemi⁹⁹. Selle järgi eristatakse kergemaid üleastumisi (tulude deklareerimata ja maksmata jätmine) ning raskemaid üleastumisi (valedeklaratsioonide esitamine või võltsitud dokumentide kasutamine). Šveits tagab rahvusvahelise vastastikuse abistamise raames abi kriminaalasjades, kui menetlus viiakse läbi just maksupettuse, mitte lihtsalt maksudest kõrvalehoidumise uurimiseks.

⁹⁶ *Ibid*, lk 1.

⁹⁷ RT I, 12.07.2014, 1 - jõustus 01.01.2015.

⁹⁸ L. Lehis. Maksuõigus ; J. Sootak, P. Pikamäe. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3. trükk. 2009, lk 980.

⁹⁹⁹ Merks, P, lk273. Lehis, L. Huere!Siech! "Šveitsi mudel Eesti maksukaristusõiguses. Maksumaksja nr 4, 2007.

Aruvicõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=360>,

2. MAKSUBAASI VÄHENDAMISE UUS HALDUSKOOSTÖÖ

2.1 Uus halduskoostöö Majanduskoostöö ja Arengu organisatsiooni tasandil

Igal aastal kaotavad Euroopa Liidu liikmesriigid maksudest kõrvalehoidmise tõttu umbes 860 miljardit ja maksude planeerimise tõttu umbes 150 miljardit eurot¹⁰⁰, ehk pea üks miljard eurot iga aasta jääb riigikassadesse saamata. Teiste uuringute põhjal saab väita, et raha, mis iga-aastaselt riikidel kasumi kantimise ja varistruktuuride tõttu saamata jääb, on umbes 240 miljardit dollarit aastas¹⁰¹. Need arvud võivad olla arengumaades isegi tõsisema mõjuga, sest arengumaades on otseste maksude osakaal riigi tuludes suurem¹⁰². Maksukadu peamiseks põhjuseks peetakse eelkõige lünklikku topeltnmaksustamise vältimise lepingute süsteem ning puudulikku maksualast halduskoostööd nii liikmesriikide endi vahel kui ka maksuparadiiside vastu võitlemisel¹⁰³.

Aastate jooksul on OECD peamist keskendunud riikidevahelisele koostööle järgmistes maksuküsimustes: maksude läbipaistvus; maksulepingud; siirdehinnad; agressiivne maksuplaneerimine; kahjulik maksupraktika; maksupoliitika analüüs ja statistika; maksude halduskoostöö (administratsioon); maksude areng¹⁰⁴. Riikide maksusüsteemid ei ole homogeenised ning maksuplaneerimise seisukohalt võib oluliste erinevustena välja tuua eelkõige järgmised asjaolud: maksuobjektide valikut, maksumäärasid, regulatsioonide rohkust ja detailsust, väljakujunenud haldus- ja kohtupraktikat ja traditsioonid¹⁰⁵.

. Illustreerimaks seda olukorda võib vaadata kas või Eestis tehnoloogiahiide makstud maksete vähesust. Maksu- ja tolliameti värsketest andmetest selgus, et üleilmsed ettevõtet on küll Eesti turul aktiivselt tegutsemas, kuid eelistavad oma Euroopa äri ajada läbi Iirimaa ja maksavad Eestis riigile väikeseid maksusummasid. Näiteks maksis Google Commerce Ltd 2018. aasta esimeses kvartalis Eestis riiklikke makse 260 220 eurot, ent näidatud käivet ettevõtte samal perioodil 1,3 miljonit eurot. Siinkohas peab meeles pidama, et Google eelistab sarnaselt paljude teiste USA tehnoloogiaettevõtetega oma Euroopa äritegevust näidata eelkõige soodsa

¹⁰⁰ EL Raport vt üle

¹⁰¹ Marrandi, H. Kas maksurevolutsioon tuleb ka Eestisse, MaksuMaksja nr 9, 2016.

Arvutivõrgus: http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2077#_ftnref2

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Kaido Künnapas „Isuäratavad“ maksuskeemid Euroopas. – MaksuMaksja, 2013, 2

¹⁰⁴ OECD 2013, lk 48.

¹⁰⁵ Majerovitš, N. Euroopa Liidu ja liikmesriikide uued meetmed agressiivse maksuplaneerimise tõkestamiseks tulumaksu valdkonnas. Tartu 2012.

maksukeskkonnaga Iirimaal – seal maksis Google näiteks 2016. aastal makse 164 miljonit eurot¹⁰⁶. Microsofti esimese kvartali käive oli aga 1,35 miljonit eurot ja riiklikke makse tasuti 267564 eurot. Täiendavalt tasus Eestis makse ka Microsoft Ireland operations Ltd ning see summa oli 65448,76 eurot. Ka sotsiaalvõrk Twitter näites oma esimese kvartali käibeks Eestis 459315 eurot, ent tasus makse vaid 9968,73. Lisaks maksis 1987 eurot makse ettevõtte nimega Twitter International Company.

2013. aastal ilmus Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (*Organisation for Economic Co-operation and Development*; edaspidi OECD) raport¹⁰⁷, mis oli pühendatud uue halduskoostöö loomise vajadusele. Halduskoostöö nimeks sai “*Base Erosion and Profit Shifting*” – lühendatuna BEPS. Eesti keelde võib tõlkida kui „maksubaasi vähendamine ja kasumi väljaviimine (ümberpaigutamine)”. Uus halduskoostöö ongi suunatud just nende kahe asjaolu tõkestamiseks.

Tegevuskava kallal on töödanud G20 ja OECD riigid, oma panuse andis ka Euroopa Komisjon. Kaasatud olid ka arenguriigid seda nii otseselt (läbi Fiskaalküsimuste komitee Committee on Fiscal Affairs) kui ka kaudselt. Arutlusega liitusid ka kohalikud maksuorganisatsioonid, nagu Aafrika Maksuadministratiivne Foorum (African Tax Administration Forum), Fiskaaladministratsiooni keskus (Centre de rencontre des administrations fiscales) ja Keskameerika Maksuadministratsiooni Keskus (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Välja ei jäänud ka rahvusvahelised organisatsioonid, nagu Rahvusvaheline Valuutafond (International Monetary Fund; IMF), Maailmapank (World Bank) ja Ühinenud Rahvaste Organisatsioon (United Nations). Seegi pole veel lõplik nimekiri – BEPS-I projekt sai pea 14000 lehekülge vastukaja ettevõtetelt, nõunikelt, mittetulundusühingutelt ja akadeemikult. Lisaks sellele toimusid pidevad konverentsid ja netipõhised ülekanded, kus OECD Sekretariaat (OECD Secretariat) jagas pidevalt uudiseid ja vastas küsimustele¹⁰⁸.

OECD 2013. aasta raporti ilmumise ajal hakkas ajakirjandus üha rohkem pöörama tähelepanu kasu väljaviimise probleemide kajastamisele¹⁰⁹. Jutt käis eelkõige multinatsionaalsed

¹⁰⁶ EMTA

<https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/tasutud-maksud-kaive-ja-tootajate-arv>

¹⁰⁷ OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

Arvutivõrgus: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

¹⁰⁸ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report

¹⁰⁹ Mõned viimase aja näited suuremate ajakirjade veergudest: Bloomberg’s “The Great Corporate Tax Dodge”, the New York Times’ “But Nobody Pays That”, The Times’ “Secrets of Tax Avoiders” and the Guardian’s “Tax Gap” are only some examples of the increased attention mainstream media has been paying to corporate tax affairs.

ettevõtted nagu Amazon ja Google¹¹⁰. Tuntud globaalsetesetest ettevõtetest räägiti nii palju, et selleks võeti kasutusele järjekordset uut akronüümi — GAFAM — tähistamaks nelja suurt digiajastu ärihiidu: Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft¹¹¹. Selle taustal hakkasid maksualast ebavõrdset kohtlemist tunnetama väiksemad ettevõtted ja tavalised maksumaksjad, kes tundsid, et suurkorporatsioonide ressursid võimaldavad rahvusvahelistel ettevõtetel korraldada on maksud nii, et globaalselt tulult neile langeb palju väiksem maksukoormus. Süüdistustele vastukaaluks oli äriühingute seisukoht, et äriühingu eesmärk tulu teenimine ja korraldada äritegevust viisil, mis maksimeerib tulu saamist. Teiselt, on maksupoliitika ebastabiilne, muutub kiiresti iga valitsusega ja seetõttu puudub maksukindlust.

Kõik see oli ajendiks, et OECD hakkaks aktiivselt tegelema maksunduse valdkonna reformimisega, kindlustamaks, et äriühingute kasum jääb riiki, kus toimub väärtust loov ehk reaalne majandustegevus, mitte selle järgi, kus äriühing on juriidiliselt registreeritud. Raport kirjeldas olukorda, kus agressiivse maksuplaneerimise tulemusena viivad äriühingud teenitud tulu tuluallika riigist soodsama maksustamisega piirkondadesse, mille tõttu kaotavad riigid järjest rohkem tulu. Aina rohkem süvenes olukord, kus tulu teenimine toimub ühes kohas, ent maksude deklareerimine (kui üldse) hoopis mujal. BEPS-i tegevuskava algatamine oligi vahetult seotud tõdemusega, et nii riikide oma kui ka rahvusvaheline maksureeglistik ei vasta kaasaegsele majanduskeskkonna tegelikkusele. Multinatsionaalsed äriühingud (ja ka jõukad eraisikust maksumaksjad) saavad ära kasutada kehtivate maksulepingute puudusi, et korraldada oma tulu maksustamist äärmiselt soodsal moel. eesmärk oli muuta maksusüsteemi nii, et kasumit maksustataks seal, kus leidis aset kasumit tekitavad toimingud ja kus luuakse lisandväärtust. Olukorra analüüsimisel jõuti arusaamale, et uus halduskoostöö ei saa piirduda üldise rahvusvahelise tasemega, vaid peab algama riiklikul tasandil, kus kõikides riikides, kes on BEPS-ga ühinenud, kehtestavad sarnased reeglid tulu väljaviimise tõkestamiseks.

Pärast seda, kui 2013. aasta alguses avaldati esimene OECD esimene BEPS-i alane raport “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” ja G20 juhid BEPSi tegevuskava 2013. aasta septembris heaks kiitsid, tegi OECD kaks aastat tihedat tööd ja esitas selle tulemusel 2015. aasta novembris 13 aruannet. Aruanded kirjeldasid uued tõhustatud rahvusvahelised standardid ja konkreetsed meetmed, et aidata liikmesriikidel BEPS-ga seotud probleeme lahendada. Nii OECD kui ka G20 liikmesriigid, kes on BEPS-i projektiga ühinenud, peavad võimalikult kiiresti projekti tegevuskavad võimalikult kiiresti siseriigi õigusse üle võtma. Kuna majandus

¹¹⁰ Kaido Künnapas. „Isuäratavad“ maksuskeemid Euroopas. MaksuMaksja, 2013, 2, lk 20-22

¹¹¹ Hiiu

areneb väga kiirelt ning ka maksuhaldurite tegevus ja töömeetodid peavad olema pidevas muutumises, et ajaga sammu pidada, plaanib OECD 2020 aastal kogu meetmete paketi terviklikult üle vaadata¹¹².

BEPS-i väljatöötamise käigus liitusid ka tööga ka mitmed mitte OECD riigid ning koostöös Maailmapangaga ja ÜRO on väljatöötatud ka BEPS-i verisoon madalama sissetulekuga riikidele. BEPS-i kõige laiem eesmärk võiks olla sõnastatud järgmiselt: vältida negatiivset maksukollisiooni, mis tekib tänu aukudele, mis tulevad välja erinevate siseriiklike maksusüsteemide interaktsioonis¹¹³.

BEPS-I tegevuskava eristas kindlaid mehhanisme ja tehnikaid, mis viitavad rahvusvahelise maksunduse reeglite kitsaskohtadele¹¹⁴.

Erinevaid kehtivad maksulepinguid on maailmas umbes 3000¹¹⁵ ja see number kasvab veelgi. Lepingud võivad olla erineva sisu ja eesmärgiga, ent vähesed neist puudutavad tulumaksu (näiteks the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters¹¹⁶). Iga maksulepingu eraldi muutmine oleks väga vaevaline ja aeglane protsess. Seetõttu nägi BEPS-I tegevuskava ette, et se on multinatsioonaalne instrument, mis muudab ja täiendab kõiki kehtivaid maksulepinguid korraga. Arvestades projekti globaalsust ja töö mahtu, on see üks ambitsioonikamaid rahvusvahelisi ettevõtmisi maksuõiguse valdkonnas.

Olukorda teeb keeruliseks asjaolu, et enamik maksuplaneerimise skeeme ei ole tegelikult oma olemuselt ebaseaduslikud¹¹⁷. See omakorda õhustab veelgi enam maksumaksmise võrdsuse põhimõtet ja usku süsteemi, kuivõrd rahvusvahelise haardega ettevõtet saavad BEPS-e ära kasutada selliselt, et see annab neile konkurentsivõimelise eelise võrreldes ühes kohalikul tasemel tegutsenud ettevõtetega¹¹⁸.

Riikide motivatsioon liituda ja rakendada vabatahtlikult uut süsteemi on arusaadav – suuremad majanduslikud kaotajad agressiivse maksuplaneerimise tõttu on just riigid. Euroopa Komisjoni

¹¹² Marrandi, H. Kas maksurevolutsioon tuleb ka Eestis? Maksumaksja nr 9, 2016.

Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2077>

¹¹³ Choudhary, V. Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law. International Tax Journal 2011/7, lk 38.

¹¹⁴ J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 4.

¹¹⁵ Brian J. Arnold, An introduction to tax treaties, UN, 2015, lk 1.

Arvutivõrgus: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf

¹¹⁶ OECD-Council of Europe, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2011.

¹¹⁷ OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, lk.73.

¹¹⁸ OECD. About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/bepsabout.htm>.

arvestuse järgi läheb maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise tõttu aastas kaduma ligikaudu triljon eurot¹¹⁹. Vastukaaluks arenenud riikidele seisavad arenguriigid, kes sõltuvad palju ettevõtte tulumaksuks (*corporate income tax*). Selliste riikide kaasamine on oluline, et vältida nende kaasaaitamist kasumi väljaviimisele. Iirimaa rahandusminister Michael Noonan teatas esmaspäeval, et Iirimaast saab esimene riik, kelle maksusoodustused intellektuaalselt omandilt teenitud tulule (nn patent-box) hakkavad olema kooskõlas OECD uuute suunistega. Riik on astunud juba samme oma kõige kurikuulsamate maksuaukude sulgemiseks. Üks neist on nndouble irish, mis on võimaldanud kõrgema maksumääraga riigis teenitud tulu ümber kantida madalama maksumääraga riiki. See auk peaks järk-järgult kinni minema astaks 2020.

2.1.1 BEPS üldkirjeldus

OECD kirjeldab maksubaasi vähenemist ja kasumite kõrvalesuunamist (*base erosion and profit shifting*) kui maksuplaneerimisstrateegiaid, mis kasutavad ära lünke ja vastuolusid rahvusvahelise maksusüsteemi ülesehituses, eesmärgiga liigutada kasum kunstlikult kohtadesse, kus puudub märkimisväärne majandustegevus ning maksustamise tase on madal või puudub üldse¹²⁰. See tähendab, et ettevõtete tulumaksu laekumine väheneb märgatavalt¹²¹. Enim tekitavad mured sellised juhtumid, kus kasumi tekkimist, geograafilist kohta ja majandustegevust tajutakse asetsevat erinevates riikides¹²². Juhitud on ka tähelepanu, et lisaks topeltnmaksustamise ohule, tajutakse ka selliseid probleeme nagu pikale venivad piiriülesed maksuvaidlused, mittepiisavad riikidevahelised maksumenetlused

Küsimusele, mis on BEPS-de meetme juriidiline olemus, on OECD arusaam, et tegemist on pehme seadusega¹²³ (*soft law legal instruments*). BEPS-i tegevuskava on ülesehitatud nii, et on miinimumstandardid ning on ka soovituslikud parimad praktikad, kuid need ei ole

¹¹⁹ Maksudest kõrvalehoidumise tõttu u 860 mld ja maksude planeerimise tõttu u 150 mld eurot. Richard Murphy. *Closing the European Tax Gap. A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament. Tax Research LLP.*

Euroopa Parlament. Suurfirmad selgitavad oma vaateid maksupoliitika suhtes. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+IMPRESS+20151112STO02501+0+DOC+XML+V0//ET>

¹²⁰ *Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps in the architecture of the international tax system to artificially shift profits to places where there is little or no economic activity or taxation* OECD. Base erosion and profit shifting.

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/beps/>

¹²¹ OECD Publishing. 2014, lk 100.

¹²² PricewaterhouseCoopers. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan.- <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps.html>

¹²³ OECD. Frequently asked questions, p 4.

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>

kohustuslikud¹²⁴. Need ei ole küll õiguslikult siduvad, kuid eeldatakse, et riigid, kes on ühinenud BEPS-I tegevuskavaga, hakkavad neid konensuslikult rakendama. Maksubaasi vähendamise ja kasumi ümberpaigutamise adresseerimiseks näeb BEPS-i tegevuskava ette meetmeid, mida BEPS-ga ühinenud riigid hakkavad üheaegselt ja ühtlaselt rakendama vastavalt tegevuskava ettekirjutistele, paralleelselt toimub protsessi järgimine (*targeted monitoring*) ja läbipärisvuse tugevdamine (*strengthened transparency*).

Eesmärk on tegeleda BEPS-i struktuuridega, käsitledes põhjalikult nende põhjuseid ning parendada maksusüsteemi seestpoolt, mitte ainult sümptomeid¹²⁵. Oodatud tulemuse ei liigu kasum eemale väärtusloovast tegevusest eemale ja teeb makshalduritele informatsiooni lihtsamani kättesaadavaks, et muuta maksuseaduste rakendamist efektiivsemalt. BEPS-i paketi rakendamine aitab hoida väärtust kohandab maksustatava kasumi asukohta paremini majandustegevuse asukohta ja väärtuse loomist ning parandab maksuhalduritele kättesaadavat teavet oma maksuseaduste tõhusaks rakendamiseks. Topeltnmaksustamise probleemide minimeerimiseks on BEPSi reformide oluliseks osaks ka vaidluste lahendamise parandamine ning mehhanismide loomine meetmete rakendamise toetamiseks ja jälgimiseks. Topeltnmaksustamise probleemide minimeerimiseks on BEPSi reformide oluliseks osaks ka vaidluste lahendamise parandamine ning meetmete rakendamise toetamiseks ja jälgimiseks mehhanismide loomine.

Tegevuskava meetme ülevõtmiseks lepiti kokku ülevõtmise miinimumstandardites. Oluline oli see just selliste olukordade vältimiseks, kus riigid, kes jäävad meetmete rakendamisest vajaka, tekitavad negatiivseid tagajärgi (eelkõige manipuleerivad konkurentsiga) ülejäänutele. Et välistada võimalikku maksulepingu shoppamist (*treaty shopping*), on OECD ja G20 tegevus suunatud vastasmeetmete kvaliteedi tõstmiseks, eelkõige on nendeks riikidevaheline raporteerimine (*country-by-country reporting*), kahjulike maksukonkurentsi välistamine (*harmful tax practices*)¹²⁶ ja vaidluste lahendamise parandamine. Muude valdkondade osas, nagu hübriidmeetmed ja parim praktika intressi vähendamises, on riigid leppinud kokku üldise maksupoliitika suuna rakendamises. Ehk nendes valdkondades hakkavad riigid aja jooksul kasutusele võtma kokkulepitud lahendusi, võimaldades seega edaspidi kaaluda, kas sellised meetmed peaksid tulevikus muutuma minimaalseks standardiks. Riikidele, kes võtsid

¹²⁴ BEPS action 15: Final text of multilateral instrument released. Deloitte. International Tax. 30.11.2016 - <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/beps-action-15.html>

¹²⁵ OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, lk 73 jj. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, lk 101.

¹²⁶ OECD. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. OECD Publishing. Paris. 1998. Arvutivõrgus: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en.

kohustuseks avalikustamise algatust või CFC õigusaktid, on abiks parika praktika juhised. BEPSi meetmete rakendamise jälgimine hõlmab lepinguliste ostude ja vaidluste lahendamise miinimumstandardite sihipärasest järelevalvet, kahjulike maksutavade kriteeriumide rakendamist ning riikidevaheliste aruandlusnõuete rakendamist. Järelevalve keskendub ka sellele, mida riigid on ette võtnud BEPS-i soovitude rakendamiseks ja BEPSi ja BEPS-i vastumeetmete mõjude hindamisele.

Lisaks on olemasolevaid standardeid ajakohastatud ja neid rakendatakse, märkides siiski, et mitte kõik BEPSi osapooled ei ole heaks kiitnud maksulepingute või siirdehindade aluseks olevaid standardeid. Teistes valdkondades, nagu näiteks soovitud hübriidse mittevastavuse kohta ja intresside mahaarvamise parimad tavad, on riigid kokku leppinud üldises maksupoliitika suunas. Nendes valdkondades eeldatakse, et need ühinevad kokkulepitud ühiste lähenemisviiside abil aja jooksul, võimaldades seega veelgi kaaluda, kas sellised meetmed peaksid tulevikus muutuma minimaalseks standardiks. Parimate tavade alusel juhitud ka need riigid, kes kavatsevad tegutseda kohustuslike avalikustamise algatuste või CFC õigusaktidega.

BEPS-i projekt katab kõiki äriühinguid, ilma, et nende suurus oleks oluline - oluline on vaid piiriülene tegevus. Erisätted puudutavad siirdehindu, (hetkel on ettenähtud *country by country* (CbCR) raporteerimiskohustus alates 750 miljoni euro suurusest käibest¹²⁷), kuid muutuv maastik hakkab mõjutama eraettevõtlust tervikuna.

2.1.2 BEPS Struktuur

Eeskirjad, mis suurendaks kaitsetaset maksude manipuleerimise vastu, peavad sobituma väga paljudesse erinevatesse jurisdiktsiooni, kus kehtivad omad reeglid äriühingute tulu maksustamiseks. Seetõttu ei saa eeskirjad olla väga täpsed, vaid peavad sisaldama üldsätteid, et BEPS-ga ühinenud riikidel oleks ruumi meetmete ülevõtmiseks oma õigussüsteemi. Nii saavad riigid ise tegevuskavaga seotud ettekirjutusi kujundada selliselt, et see on kooskõlas siseriikliku äriühingu tulumaksu süsteemiga.

¹²⁷ Leviathan.

BEPS koosneb 15 tegevuskavast maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise vastast meetmete kohta. BEPS meetmete paketi maht on üle 1500 lehekülge, millest osa on riikidele kohustuslik, osa soovituslik. Käsitletavad teemad on:

- *action 1* – digitaalne majandus (*digital economy*); intellektuaalomandi maksurežiimide otsene sidumine reaalse majandustegevusega,
- *action 2* – hübriidsed määratluserinevuste kokkulepped (*hybrid mismatch arrangements*);
- *action 3* – kontrollitud äriühingu jurisdiktsioon (*Controlled Foreign Company*; CFC);
- *action 4* – finantsmaksed, pankade ja seotud osapoolte laenuintresside mahaarvamise piirangud (*limit base erosion via interest deductions, nn thin capitalization*)
- *action 5* – kahjulikud maksuplaneerimise praktikad (*harmful tax practices*)
- *action 6* – maksulepingute kuritarvitamine (*prevent treaty abuse*)
- *action 7* – püsiva tegevuskoha mõiste (*permanent establishment status*)
- *action 8* – maksustamine väärtuse loomise kohas ja immateriaalne vara
- *action 9* – siirdehinnad, risk ja kapital (*transfer pricing*)
- *action 10* – siirdehinnad ja teised kõrge riskiga tehingud
- *action 11* – informatsioon ja selle kogumine (BEPS tegevuskava järgmise raporteerimine)
- *action 12* – maksumaksjate agressiivse maksuplaneerimise avalikustamine (*disclosure of aggressive tax planning*)
- *action 13* – siirdehindade dokumenteerimine (*transfer pricing documentation*)
- *action 14* – vaidluste lahendamise mehhanismid (*dispute resolution*)
- *action 15* – mitmepoolsed abinõud (*multilateral instrument*)

Need tegevuspunktid (abinõud) saab süstematiseerida erinevatel alusel. Näiteks, kui ulatuslik ja agressiivne on riigipoolne panus kasumi väljaviimise vastase tegevuse korraldamiseks. OECD seab miinimumstandardid, mida riigid peaksid tagama. Näiteks peab riik tagama, et topeltmaksustamise vältimise lepingute kasutamise abil ei oleks võimalik nn *treaty shopping* — valikuline maksulepingute kasutamine, mis saavutatakse sel teel, et luuakse rahvusvaheliste tehingute tarbeks äristruktuurid riikidesse, kus teatud varade ja teatud äriliste struktuuride maksukoormus on minimaalne või lausa olematu¹²⁸.

¹²⁸ Marrandi, H. Kas maksurevolutsioon tuleb ka Eestisse, Maksumaksja nr 9, 2016.
Arvutivõrgus: http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2077#_ftnref2

Iga meede sisaldab oma rakendustingimusi, nagu aeg, mõju, potentsiaalne mõju poliitikale. OECD ja G 20 on seadnud vastavad tähtajad, millal erinevad BEPS tegevuspunktid peavad olema üle võetud. BEPS-i hindamisinstrument BEPS Actions Implementation Matrices annab informatsiooni riikide meetme rakendamise arengust. Näiteks Eesti puhul oli esimese kolme abinõu graafik juuni 2017. aasta seisuga järgmine¹²⁹:

Tegevuspunkt	OECD praktika	Riigi rakendamise eripärad	Tähtaeg
Action 1: VAT business-to-customer digitaalteenustele	Tavalähenemine (common approach)	Rakendub EL käibemaksudirektiiv ja on riigisisese seadusandlusesse üle võetud	01.01.2015
Action 2: Hübriidinstrumendid	Tavalähenemine	Rakendub EL ema- ja tütarühingu direktiiv; ülevõetud. Eesti välistab maksuvabastust dividendidele, kui need on mahaarvatavad väljamaksja tasemel. EL direktiivid ATAD ja ATAD 2 peavad olema üle võetud hiljemalt 31.12.2019. Mõlemad direktiivid sisaldavad hübriidide vastaseid meetmeid. Ei ole veel teada, kuidas olemasolevad sätted muudetakse direktiivile vastavaks.	01.10.2016 01.01.2020
Action 3: CFC	Parim praktika (best practice)	Eesti on EL liige ja peab üle võtma ATAD direktiivi 31.12.2018. Hetkel kehtiva tulumaksusüsteemi järgi maksustatakse väljamaksed, Eesti kasutab CFC-ga sarnaseid meetmeid. Ei ole teada, kas	01.01.2019 Ei ole teada

¹²⁹ BEPS Actions Implementation Matrices. BEPS Actions Implementation Matrices give details of progress on adoption of the BEPS Actions and expected timing of implementation .BEPS Actions implementation by country. Arvutivõrgus: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-action-implementation-matrices.html>

		võetakse kasutusele täiendavaid meetmeid.	
--	--	---	--

2.1.3 Miinimumstandardid BEPS-i tegevuspunktides

Kui G20/OECD maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise tegevuskava tulemusel on vastu võetud miinimumstandardid või ühine lähenemisviis, peaksid need kuuluma käesolevas jaos käsitletud standardite hulka. See kehtib eelkõige järgmiste meetmete puhul:

- hübriidinstrumendid (BEPS-meede 2): ühine lähenemisviis eeskirjadele, millega seotakse instrumendi või üksuse maksustamislahendus vastaspooleks oleva jurisdiktsiooni maksualaste tulemustega;
- intressipiirang (BEPS-meede 4): ühine lähenemisviis eeskirjadele, millega piiratakse netointressimaksete mahaarvamist;
- maksuotsustega seotud teabevahetus (BEPS-meede 5): maksumaksjaid käsitlevate otsuste kohta kohustusliku omaalgatusliku teabevahetuse miinimumstandard;
- maksulepingutesse lisatav kuritarvituste vältimise säte (BEPS-meede 6): topeltmaksustamise konventsioonidesse kuritarvituste vältimise sätete lisamise miinimumstandard;
- püsiva tegevuskoha staatuse kunstliku vältimise ärahoidmine (BEPS-meede 7): püsiva tegevuskoha määratluse muutmine topeltmaksustamise konventsioonides, et hõlmata agendilepingud ja äritegevuse kunstlik killustatus;
- siirdehinnad (BEPS-meetmed 8–10): reaalturuväärtuse põhimõtte ja võrreldavusanalüüsi taaskehtestamine siirdehindu käsitlevate eeskirjade toena (immateriaalsed varad, riskid ja kapital ning riskantsed tehingud);
- ühtlustatud aruandlus riikide lõikes (BEPS-meede 13): siirdehindade dokumenteerimise nõuete ja teabevahetuse miinimumstandard rahvusvahelistele kontsernidele, mille aastane konsolideeritud tulu on 750 miljonit eurot või rohkem (või omavääringus peaaegu võrdne);
- vaidluste lahendamine (BEPS-meede 14): miinimumstandard selle tagamiseks, et riikidevahelised piiriülesed maksuvaidlused maksulepingute tõlgendamise või kohaldamise üle lahendataks tõhusamalt ja õigeaegsemalt.

Õiglase maksukonkurentsi standardeid hinnates tuleks arvesse võtta OECD/G20 poolt 2016. aasta alguses kehtestatava sellise raamistiku tulemusi, mille raames hinnatakse BEPSi

rakendamist OECD/G20 riikide ja teiste huvitatud jurisdiktsioonide poolt, aga ka oluliste jurisdiktsioonide poolt, kelle osalus on oluline võrdsete tingimuste tagamiseks.

2.1.4 Uus maksukonventsioon

BEPS-i projekti raames arutleti ka uue maksukonventsiooni vastuvõtmist. 7. juunil 2017 allkirjastati OECD maksukonventsioon “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”¹³⁰ (Multilateral Instrument või MLI)¹³¹. Konventsiooni eesmärk on rakendada BEPS-i tegevuskavast tulenevaid meetmeid maksulepingutesse¹³². Konventsiooni preambul kirjeldab, mis mõju eeldatakse BEPS-i meetmetelt maksulepingutele¹³³.

Konventsioonis reguleeritud valdkonnad on:

II osa – hübriidinstrumendid ja nende määratluserinevused (hybrid mismatch);

III osa – maksulepingute kuritarvitamine (treaty abuse);

IV osa (püsiv tegevuskoht (avoidance of permanent establishment status)

V osa maksuvaidluste lahendamine (improving dispute resolution) ja VI osa - vahekohus (arbitration).

Konventsioon kehtib maksulepingute osapooltele, kui mõlemad lepinguosalisel riigid on konventsioonile allkirjutanud ja selle ratifitseerinud (artiklid 1-3). Erinevate BEPS-i vastaste meetmete all sisalduvad miinimumstandardid, mille rakendamist peavad tagama konventsiooniga ühinenud riigid. Erinevate artiklite all annab konventsioon võimaluse valida erinevate BEPS-I tegevuskavas väljatöötatud meetme vahel, see tähendab, et riikidel on võimalus valida endale sobiva alternatiivi. Näiteks Artikkel 5 sätestab topeltmaksustamise kohaldamise. Artikkel algab lausega, et pool võib valida järgmiste paragrahvide rakendamise vahel, ja seejärel nimetab valikuid (*Article 5 – Application of Methods for Elimination of Double Taxation 1. A Party may choose to apply either paragraphs 2 and 3 (Option A),*

¹³⁰ OECD maksukonventsiooni tekst:

Arvutivõrgus:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

¹³¹ BEPS action 15: Final text of multilateral instrument released. Deloitte. International Tax. 30.11.2016 - <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/beps-action-15.html>

¹³² Article 1 – Scope of the Convention This Convention modifies all Covered Tax Agreements as defined in subparagraph a) of paragraph 1 of Article 2 (Interpretation of Terms).

¹³³ Wardell-Johnson, G. „New OECD convention affects thousands of tax treaties. 28.11.2016. Arvutivõrgus: <https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2016/11/oecd-convention-tax-treaties-28-november-2016.html>

paragraphs 4 and 5 (Option B), or paragraphs 6 and 7 (Option C), or may choose to apply none of the Options.). Kohustuslikud miinimumstandardid on maksulepingute preambula, maksulepingute kuritarvitamine ja maksuvaidluste lahendamine. Pärast konventsiooni ratifitseerimist saavad riigid ise valida milliseid meetmed nad omavahelistesse maksulepingutesse sisse panevad. Arvestades, et praegu kehtib umbes 3000 erinevat riikidevahelist maksulepingut, siis ennustus on, et enamikku neist ootavad muutused.

Konventsioon ei eelda riikidelt nende siseriikliku seadusandluse muutmist. Konventsioon sihib just maksulepinguid, nii et BEPS-i tegevuskavas väljatöötatud kavatsused saaksid ka kajastatud OECD mudelmaksulepingutes. Konventsiooni katab ka neid maksulepinguid, mis on juba kehtivad. Ehk konventsiooniga ühinenud riigid peavad viima konkreetse maksulepingu konventsiooniga vastavusse. Praktikas tähendab konventsiooni ratifitseerimine seni kehtinud maksulepingule lisa.

Eraldi küsimus on, kuidas uus konventsioon mõjutab majandust ja äri. Eeldatavasti hakkab tõusma rahvusvaheliste äriühingute maksukoormus. BEPS-i raportis ja ajakirjanduses on korduvalt räägitud sellest, et ärihid ei maksa piisavalt – arvestades äritegevuse mahtu ja makstava maksu suurust on korrelatsioon kentsakalt väike. Mida ärihid hakkavad omalt poolt tegema, kuidas nad struktureerivad oma tegevused ümber, OECD raportid siiski ei maini.

2.2 Digitaalmajandus

Digitaalmajandus ja sellega seonduv on üks BEPS-i projekti peateemadest, mistõttu on ka käesolevas töös sellele rohkem tähelepanu pööratud. Digitaalmajandus on laiaulatuslik ja muutliku info- ja kommunikatsioonitehnoloogia (IKT) tulemus. IKT-tehnoloogia on muutnud kõik sektorid, alates jaemüügist, finantsteenustest kuni hariduseni, ringhäälingu ja meediani. Digimajandus viitab mitmele muutusele majanduses. Erialakirjandust lugedes võib jääda mulje nagu tegemist oleks eraldiseisva majandusharu või üldse eraldiseisva majandusega. Siiski ei ole see nii. Digitaalmajandus ei ole eraldatav muust majandusest, tegemist on pigem netilahenduste ja internetipõhiste võimalustega. Näiteks saab rääkida uute ärimudelite vormimisest või uute toodete ja teenuste pakkumisest. Digitalisatsioon (*digitalization*) viitab toodetele või teenustele digitaalses kujul, millel ei ole füüsilist kuju – näiteks muusika, või neti vahetusel juhitud seadmed. Digitalisatsioon hõlmab samuti Digital Transformation konseptsiooni, mis tähendab

rahvusvahelise ettevõtete digitaalstrateegiat ja keeruliste tarkvarade rakendamine ettevõtete opereerimine moderniseerimiseks või tulla netimajandusele lähemale.

Seega ei saa digitaalset majandust üldisest majandusest välja rebida, ent kaasajal on kogu majandus rohkemal või vähemal määral digitaallahendustest läbi imbunud¹³⁴ või lausa vettinud. Traditsioonilise majandus ei ole enam konkurentsivõimeline, sest lihtsa hiireklikiga saab olukorda sisuliselt väga palju muuta. Seetõttu on ka BEPS-i tegevuskava digimajandust korralikult ette võtnud. Praegu juba käib tegevuskavas ettenähtud 4–5-aastane analüüsiperiood, mis peab 2020. aastal kulmineeruma põhjaliku dokumendiga, mis püüab leida vastust digimajanduse maksusüsteemiks.

Digitaalne transformatsioon annab ettevõtetele palju eeliseid tänu millele nad saavad muuta end alju efektiivsemaks. Ettevõtte saab end tuua sihttarbijale ja -turule enneolematult lähedale olenemata mõlema geolokatsioonist. Siin on eelkõige jutt marketingi võimaluste ära kasutamine sotsiaakanalite kaudu ja teha end palju nähtavamaks. Lisaks sellele saavad nad vähendada tegevuskulud ja ekspuaterida digilahendusi muul rahaliselt kasumlikul moel ja vähendada tegevuskulud.

Ent kõige hea kõrvale on tekkinud ka rida probleeme. Netipõhine opereerimine on väga kiiresti muutunud tavapäraseks (arvestades, et Internet tavakasutuses on vaid pea 20 aastat, siis selle ekspuaterimisvõimaluste äratundmine toimus väga ruttu), ent rahvusvaheline maksuõigus on ikka pärit muistsest ajast¹³⁵. 2013. aasta OECD raport väljendas muret, et digitaalvaldkonna tegevused ei ole kaetud piisavalt maksureeglitega ja annavad palju erinevaid võimalusi kasumine väljavoolamiseks. Internet annab suured võimalused mobiilsuseks ja koos sellega kaasneb mobiilsus maksude maksmises - seda nii otseste kui kaudsete maksude osas. Jutt ei ole vaid käibemaksu ja tulumaksu vältimises, lisaks neile on vastavalt riigile ka palgafondimaks, kinnisvaramaks, keskkonnamaks, kokkuvõttes tekib olukord, kus digimajandus on väga suur konkurentsieelis muu majanduse osas. Püsiva tegevuskoha puudumise tõttu ei saa riigid maksustada tulu. Teiseks puudutab probleemi käibemaksu tasumist ja kui vähe või üldse mitte kogutakse maksu netipõhiste ostude pealt. Mittemateriaalse vara (näiteks MP3-formaadis laul) ja mittemateriaalse vara mobiilsus (näiteks netipõhine ost) ei pruugi alluda tavapärastele senistele maksuprintsiipidele ning loob soodsa võimaluse vältida makse. Võimalus oma tegevust hallata distantsilt võrreldes oma sihtturu jurisdiktsioonist ja tekitada müüki ilma, et sul

¹³⁴ Hiie

¹³⁵ Võrdluseks, kui rahvusvaheline maksuõigus hakkas vaikselt arenema, kasutati suhtluseks veel telegraafsidet ja raadiot (arenes ka televisioon). Internet hakkas arenema 1950ndatel ja World Wide Web 1980ndatel.

oleks vaja tööjõudu tekitab võimaluse saavutada BEPS-i olukord sellega, et killustada oma äritegevus ning vältida maksustamist. BEPS-i tegevuskava võtab seda arvesse kui digitaalse majanduse iseloomulikke jooni ja pakub välja omapoolseid lahendusi spetsiaalselt digitaalsele majandusele¹³⁶.

Need olukorrald vähendavad usku maksusüsteemi ja tekitavad auke riigi eelarves. Kui planeeritav maksukogus jääb saamata, on loogiline, et edaspidi üritakse puudust kompenseerida näiteks maksude tõstmisega. Tekib olukord, kus see, kes peab gigantide maksudest kõrvalepõikeid kinni maksma, on kas kohalik ettevõtte või tavaline maksumaksja. See omakorda tõstab veelgi kohaliku toodangu hinda ning pakutav toode muutub konkureerimisklbmatuks rahvusvahelise haardega ettevõtte produktsiooniga, kus kulud, k.a. maksud, on viidud miinimumile. Viib võiksemad pakkujad turult välja ja muudab turu konjunktuuri. Digitaalmajanduses ei tekitata unikaalseid BEPS-i probleeme, ent need probleemid on teistsuguse loomuga ja vajavad samuti lahendamist.

Raport analüüsis, kuivõrd digimajandus aitab kaase kasumi väljaviimisele ja kuidas uus reeglistik peab olukorda parandama. Lisaks ilmus 2014. aastal OECD analüüs maksuprobleemidest digitaalmajanduses¹³⁷. BEPS-I tegevuskava esimene punkt haarab digimajandusega seonduvat. Määratakse ära probleemid ja võimalikud meetmed nende vastu võitlemiseks. BEPS-i reeglid on suunatud eelkõige piiriülestele business to-consumer tehingutele, ning põhinevad kolmele tugisambale: topeltnittemaksustamise vältimine (tagada käibemaksu kogumist tarbija asukohariigis), alalise tegevuskoha määratlemine ja läbipaistvuse suurendamine. Maksusüsteemide jurisdiktsioonid keskenduvad maksubaasi määramisel territoriaalsusele ja isikute residentsusele. Samas iseloomustab e-kaubandus globaalsus, piiride puudumine klassikalises mõistes, virtuaalsus ja anonüümsus. On tekkinud rida küsimusi – kas kehtivaid norme saab kasutada reguleerimaks.

Tegevuskava meetmete eesmärk on parendada kohaliku ja ja välispakkute vahel ja tagada maksete kogumist. Tehniline pool on suunatud laimale maksuprobleemidel digitaalmajanduses Neli peamist identifitseeritud probleemi¹³⁸:

1. Maksumaksja lokatsiooni määratlemine. OECD käsitles tegevuskoha mõistet ja vajadust selle muutmiseks. Uueks lahenduseks pakuti välja olulist digitaalse kohaloleku testi

¹³⁶ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD 2015, lk 5-14.

¹³⁷ OECD. Tax Challenges of the Digital Economy. OECD 2014.

¹³⁸ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD 2015, lk 81.

- (significant digital presence test), uus konseptsioon virtuaalse tegevuskoha määratlemiseks, et saaks koguda makes e-kaubanduselt.
2. Maksustamise informatsioon. Selles punktis käsitletakse andmekogumisega loodud väärtuse omistamist territooriumile, mis OECD soovitusel olema andmetel peaks asukohapõhine tegure, mitte üksnes riskipõhine või funktsionaalnetanalüüs. Aruandes tehakse ettepanek, et mõned maksustamisõigused tuleks lubada tarnimise tasemel.
 3. Tarnijate klassifitseerimine. See punkt tegeleb mitme küsimusega, näiteks kus tekib maksukohustust loov tegevus pilvepõhiste teenuste osutamisel.
 4. Käibemaksu kogumine. Punkt tegeles küsimusega, kuidas tagada käibemaksutasumist netipõhise kauplemise puhul ja kuidas käsitleda olukorda, et internetis saab tegutseda anonüümselt.

2.2.1 Püsiva tegevuskoha mõiste

OECD järgib põhimõtet, et väärtus ja kasum omistatakse riigile, kus see oli reaalselt loodud. Digimajanduse puhul ei ole tulu teenimise riigis enam füüsilist kohalolekut vaja ja sellest tulenevalt saab vältida maksukohustuseks registreerimise kohustust¹³⁹. Hargmaised ettevõtted on loonud riikideülese väärtuse loomise keti kasutades internetipõhiseid müügiviise või muid tehnikaid, mis väldivad püsiva tegevuskoha teket. Tänu sellisele netipõhisele tegevusele saab kunstlikult eraldada väärtust loovat tegevust tegevuskohast ja vähendada maksustamist kõrge maksumääraga sihtriigis¹⁴⁰ või üldse vältida kasumi maksustamiseks¹⁴¹. OECD raporti järgi genereeris e-kaubandus pea 1.3 triljonit dollarit 2013. aastal. Ehk siis see on väga suur hulk raha, millest riigid ilma jäävad.

BEPS-i projekti raames keskenduti püsiva tegevuskoha mõiste moderniseerimisele, nii et see sobituks mitte ainult kaasaaja konjunktuuri, vaid sobiks ka tulevikus tekivate ärimudelite tegevuskoha defineerimiseks. Maksubaasi kahenemise ja kasumi ümber paigutamise tegevuskava raames on vaja muuta püsiva tegevuskoha definitsiooni¹⁴². OECD on pakkunud välja mudellepinguid, milles on ka määratletud püsiva tegevuskoha mõistet, kuid artiklis 5

¹³⁹ OECD Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, lk 102.

¹⁴⁰ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting, lk 73 jj. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, lk 101 ja 222 OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, lk 102.

¹⁴¹ Kasumi tulumaksuga maksustamiseks on üldjuhul vajalik püsiv tegevuskoht selles riigis.

¹⁴² Discussion Draft on Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. Arvutivõrgus:

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanentestablishments.pdf>

lõikes 4 toodud definitsioon ei ole enam ammendava sisuga. Enamgi veel ei ole haruldane, et riigid üldsegi muudavad OECD mudellepingut, et kujundada see endale sobivaks¹⁴³. Kui võrrelda Eesti¹⁴⁴ seadusandlusega, siis püsiva tegevuskoha mõiste kohaselt on oluline selle tekkimiseks eelkõige majandustegevuse olemasolu riigis, mitte niivõrd geograafiliselt piiritletud koht. Püsiv tegevuskoht tekib ka liikuva tegevuse osas ning mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu. Majandustegevuse toimimiseks on tavaliselt tarvis inimesi, kuid püsiv tegevuskoht võib tekkida ka ilma inimjõu abita töötavate seadmete või rajatiste kaudu¹⁴⁵.

Püsiv tegevuskoht peab olema orienteeritud kasumiteenimisele¹⁴⁶. T. Albin kirjeldas, et püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu tegeletakse oma äritegevusega täielikult või osaliselt. Tegevus peaks olema jätkuv ja regulaarne¹⁴⁷. Püsival tegevuskohal on olemas kindlaksmääratud koht seni, kuni eksisteerib kindel piirkond või objekt, mis võimaldab mitteresidendil oma äritegevust osaliselt või täielikult teostada, isegi kui mingisuguseid teisi lisavahendeid ei kasutata¹⁴⁸.

2.3 Siirdhinnad

Siirdhind on on hind, millega teevad tehingu omavahel seotud isikud. Kui see hind erineb turuhinnast, siis on maksuhalduril õigus maksustada tulumaksuga siirdehinna ja turuhinna vaheline erinevus¹⁴⁹. Siirdhinnad on alati OECD keskseks teemaks olnud. Neid on põhjalikult käsitletud OECD juhistes „*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*“¹⁵⁰. See on loogiline, et nad ei jäänud välja BEPS-I projektist.

¹⁴³ T. Albin. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. Maksumaksjad 2010/5. Lk 36

¹⁴⁴ Eesti seadusandluses on püsiva tegevuskoha legaaldifinitsioon toodud TuMS § 7-s: püsiv tegevuskoht on majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. See tekib geograafiliselt piiritletud või liikuva iseloomuga majandustegevuse tulemusena või siis mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu Eestis toimuva majandustegevuse tulemusena.

¹⁴⁵ EMTA <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine>

¹⁴⁶ Varasemalt kehtis nõue, et püsiv tegevuskoht peab oma olemuselt olema tootlik ja teenima oma äriühingu huvisid, nüüdseks on sellest loobutud. OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

¹⁴⁷ Albin, T. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. Maksumaksjad nr 5 2010, lk 36.

¹⁴⁸ Ibid.

¹⁴⁹ R. Ruusalu. Siirdhindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. MaksuMaksja nr 5 2011.

Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.

¹⁵⁰ OECD juhistes on kirjas muu hulgas, et OECD liikmesriikide eesmärgiks maksustamisel on kindlustada igale jurisdiktsioonile kohane maksubaas ning vältida topeltmaksustamist, millega edendatakse rahvusvahelist kaubandust ja investeringuid.

BEPS-i tegevuskavas käsitletud nii eraldi tegevuspunktina kui ka läbivalt pea terves tegevuskavas. Siirdehinnad on alati olnud tundlik teema, sest see annab suur korporatsioonidele võimalust teostada oma äriperevahelisi skeeme selliselt, et nende tulu enam keegi üles ei leia. Ent siirdehindade mudelid pärinevad aastatest 1970-1980 kui äriühingutel ei olnud veel kõikehõlmavat olemust ja ka piiriüleseid tehinguid esines vähem¹⁵¹. Globalisatsioon paisutas äriühinguid enneolematu suurusteni. Nestle näiteks komistaks igal pool üle maailma oma tütrele otsa. Seetõttu on ka äritegevus muutnud rohkem integreeruvaks ja turuhinna leidmine muutub üha keerulisemaks ülesandeks¹⁵². Digitaalmajanduse kõrval võib seda nimetada teiseks suureks probleemiks, mis ajendasid BEPS-i projekti algatamist.

See, mis teeb siirdehinnad maksudest kõrvalehoidjatele atraktiivseks, on see, et seotud äriühingud teevad omavahelised kõivõimalikud tehinguid hindadega, mis erinevad (vastavalt eesmärgile on siis liiga kõrge või liiga madal) hindadest mis oleks sarnaste tehingute puhul, ent sõltumatute äriühingute vahel. See tähendab, et hargmaised äriühingud saavad omavaheliste tehingute kaudu viis lõppkokkuvõttes kasu kõrgema maksumääraga riigist madala maksumääraga riiki masutades selliseid hindu, mis ei vasta turuhindadele. Eesmärgiks on ikka maksude optimeerimine¹⁵³. Nii saab kasumit välja viia kohtadesse, kus on maksumäär kas hästi madal võib puudub üldse. Selliselt kasutatavate siirdehindade põhiline eesmärk on suurendada emaühingu tulusid, mitte tütarühingute tulusid¹⁵⁴. Tehingud, mis toimuvad emaühingu ja tütarühingute vahel, on hinnastatud nii, et emaühing saaks tehingutest võimalikult Kui kontsern tegutseb mitmes riigis, kus on erinevad maksumäärad, siis maksukulude vähendamise eesmärgil on kontsernil kasulik rakendada niisugust hinnakujundust, et enam kasumit tekiks riigis, kus maksumäär on madalam¹⁵⁵. Seega kui kujutada Eestis siirdhindade skeemis, siis oleks Eesti tulumaksusüsteemi ja kõrge maksumäära arvestades hea asukoht tütre paigutamiseks.

Kui tehinguhind erineb turuhinnast, on maksuhalduril õigus maksustada tulumaksuga siirdehinna ja turuhinna vaheline erinevus samamoodi nagu maksustatakse kasumi jaotamine¹⁵⁶. OECD mudellepingu artikkel 9¹⁵⁷ lähtub selliste tehingute puhul turuhinnast.

¹⁵¹ House of Commons Committee of Public Accounts, lk 1.

¹⁵² Lentsius, H. OECD maksualgatus tõstab Eesti maksusüsteemi uuesti rambivalgusse. PwC. Arvutivõrgus: <http://www.pwc.com/ee/et/insights/assets/articles/article611201401.html>.

¹⁵³ Näiteks Lätis on tulumaksumäär 15% ning Eestis on see 21%. Eksisteerib selge ajend siirdamiseks natuke rohkem kasumit Läti poolele. Samas on Eestis aga tekkepõhine kasum täiesti maksuvaba.

¹⁵⁴ Brown, K. B. (toim). A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. Springer. 2012, lk 49.

¹⁵⁵ Ruusalu, R. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. MaksuMaksja nr 5 2011.

Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.

¹⁵⁶ Ibid.

Varjatud kasumieraldiste puhul on tulumaksu objektiks omavahel seotud isikute vahel tehtud tehingu hinna ja sõltumatute poolte vahel kasutatava tehingu hinna vahe¹⁵⁸.

OECD juhendite ja vahekohtukonventsiooni eesmärk on omistada tekkinud kasum õiglastes hindades nendele juriidilistele isikutele nendes jurisdiktsioonides, kuhu see kasum peaks kuuluma¹⁵⁹. Need muutused, mis puudutavad siirdehindasid, on n-ö tugevdatud rahvusvahelised standardid ning seega jõustuvad automaatselt OECD juhistes, millel põhinevad enamiku riikide siirdehinna regulatsioonid. Ka Eesti siirdehinna määrus viitab OECD juhistele, kuid uute siirdehinna reeglite jõustumiseks vajab Eesti siiski siirdehinna määruse muutmist¹⁶⁰. Kuna siirdehinna reeglistik muutub veelgi konkreetsemaks ning seejuures ei täpsustu üksnes siirdehinna dokumentatsiooni ülesehitus, vaid mitmed väga põhimõttelised küsimused. Mitmed kontsernid reageerivad juba praegu, et ennetada võimalikke probleeme uutele dokumenteerimise ja hinnastamise standarditele üleminekul ning teevad teoreetilisi arvutusi muudatuste võimaliku mõju ja ka oma võimaliku kuvandi kohta läbipaistvamas ärikeskkonnas¹⁶¹.

¹⁵⁷ OECD mudelmaksulepingu artikkel 9 lg 1 sätestab inglise keeles: „When conditions are made or imposed between... two associated enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.“

¹⁵⁸ Marrandi, H. Siirdehinnad-transfer Pricing-Eesti tulevikumuusika? Maksumaksja nr 4 2006.

Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=525>

¹⁵⁹ R. Ruusalu.

¹⁶⁰ Semjonov, J. Kas Eesti jääb maksukeskkonna reformimisel „BEPS-i rongist“ maha?

Arvutivõrgus:

<https://majandus24.postimees.ee/3429065/kas-eesti-jaab-maksukeskkonna-reformimisel-beps-i-rongist-maha>

¹⁶¹ Ibid.

3. BEPS-DE RAKENDAMINE

3.1 BEPS-i esimene järelkaja

Caroline Malcolm rääkis sellest, et OECD on huvitatud isikutelt saanud ca 12 000 lk tagasisidet BEPS paketi kohta. Kasumi kantimise ja varistruktuuride vastane pakett pälvis alguses kriitikat põhjusel, et ei olnud päris selge, kui suurest rahast jutt käib¹⁶². Mis on nende meetmete oodatav mõju? Praeguseks on tõsisemate uuringute põhjal võimalik kinnitada, et raha, mis iga-aastaselt riikidel kasumi kantimise ja varistruktuuride tõttu saamata jääb, on umbes 240 miljardit dollarit aastas. Ettekandja sõnul on need arvud arengumaades isegi tõsisema mõjuga, sest arengumaades on otseste maksude osakaal riigi tuludes suurem.

OECD abinõude dokument koostati oktoobris 2015. Seni on sellega ühinenud 85 riiki (neist 41 on seda teinud hiljaaegu) ja hetkel on veel 19 riiki, kes on saanud kutse ühinemiseks. Kuna majandus areneb väga kiirelt ning ka maksuhaldurite tegevus ja töömeetodid peavad olema pidevas muutumises, et ajaga sammu pidada, plaanib OECD 2020 aastal kogu meetmete paketi terviklikult üle vaadata.

Osad õigusteadlased pakkusid välja, et BEPS-de rakendamisel ei saa lähtuda pelgalt seaduse sätetest, vaid arvestama peab maksuõiguse üldpõhimõtteid. Lähtuda tuleb seaduse vaimust (*spirit of the law*) ning mitte eelistada keerulisi JOKK-skeeme. See on ka loogiline, sest pelgalt formaalne seaduse järgmine viib olukorrani, kus tekkivad uued maksude vältimise skeemid – seaduse eeskirju, ent seaduse mõtet mitte¹⁶³. Arvestama peab alati, mis on maksuõiguse põhimõtted: neutraalsus, toimimine, õiguskindlus, tõhusus, lihtsus, õiglus ja paindlikkus (*neutrality, efficiency, certainty, simplicity, effectiveness, fairness, flexibility*)¹⁶⁴.

Thomson Reuters on teinud oma klientide hulgas 2016. aastal küsitluse BEPS-i tegevuskavade kohta ning palunud tagasisidet. Sellest selgus, et Euroopas asuvatest äriühingutest 75% aktiivselt valmistuvad ette BEPS-i meetmete jõustumiseks. Enim muutust kaasatoovaks

¹⁶² Marrandi, H. Siirdehinnad-transfer Pricing-Eesti tulevikumuusika? Maksumaksja nr 4 2006.

Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=525>

¹⁶³ Mitte ilma asjata ei ole prantsuse keeles on termin „abuse de droit“, tõlkes seaduse kuritarvitamine. Maksuterminoloogiat on lähemalt uurinud näiteks V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Bakalaureusetöö: juhendaja dr iur Lasse Lehis, Tartu: Tartu Ülikool, Õigusteaduskond, Riigi- ja haldusõiguse õppetool, 2005, lk 47.

¹⁶⁴ ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY – © OECD 2015 lk 20

valdkonnaks peetakse siirdehindadega seonduvat¹⁶⁵. Mitmed riigid ja ka ettevõtted teatasid, et nad on hakkanud OECD suuniste ettekirjutiste kohaselt muutma oma käitumist. Näiteks teatas internetipood Amazon, mille maksupraktikad on ka Euroopa konkurentsiametnike eraldi uurimise all, firma struktuuri muutusest¹⁶⁶. Enam ei suunata kogu müügikäivet soodsa maksukliimaga Luksemburgi kaudu, vaid lüüakse lahku suurematel turgudel – Suurbritannia, Saksamaa ja Prantsusmaa – teenitud tulu. Wall Street Journal kirjutas, et ka mitme tehnoloogiafirma juhid rehendavad juba sellega, et kasutavad edaspidi vähem maksuparadiise. Vähemalt kümme riiki on teatanud, et hakkavad nõudma maksutulude riigiti lahku lõomist. Paljus kannustas just USA suurkorporatsioonide agressiivne maksude opereerimine maailma riike maksukoostööd tõhustama, ehkki otseselt ei sihi OECD suunised tehnoloogiafirmasid. Suuremat maksude laekumist oodatakse edaspidi ka näiteks farmaatsiatööstuselt.

Iirimaa rahandusminister Michael Noonan teatas, et Iirimaa teeb lõpu nn topelt-iirlase¹⁶⁷ nime all tuntud maksude optimeerimise võimalus Iirimaaast saab esimene riik, kelle maksusoodustused intellektuaalselt omandilt teenitud tulule (nn *patent-box*) hakkavad olema kooskõlas OECD uuete suunistega. Riik on astunud juba samme oma kõige kurikuulsamate maksuaukude sulgemiseks. Üks neist on nn *double irish*, mis on võimaldanud kõrgema maksumääraga riigis teenitud tulu ümber kantada madalama maksumääraga riiki. See auk peaks järk-järgult kinni minema astaks 2020.

Sealsamas eelarve eelnõus on säte, mis vabastab ettevõtte tulumaksu alt patentidelt, litsentsidelt ja muult intellektuaalselt omandilt teenitud tulu. Sellega laieneb juba praegu kehtiv maksuvabastus kuni 80%-le taolisest tulust. Ühtlasi on ettepanek lisada maksuvabastuse alla ka kliendibaasid. Nii on Iirimaa rahvusvahelistele suurfirmadele jätkuvalt atraktiivne sihtriik, kuhu investeerida ja kuhu koondada intellektuaalne omand, et sellelt teenitud tulu oleks võimalikult madalalt maaksustatud. selles eelarves hoopis suurendatud,“ ütles Trinity College'i professor Jim Stewart.

¹⁶⁵ Thomson Reuters. Meet your BEPS obligations. Exceed expectations. <https://tax.thomsonreuters.com/BEPS/survey-report-2016>

¹⁶⁶ Rank, S. Amazon teeb Euroopas maksurevolutsiooni. Äripäev 26.05.2015.

Arvutivõrgus: <https://www.aripaev.ee/uudised/2015/05/26/amazon-euroopa-maksuskeemid-maksud>

¹⁶⁷ Seni toimis topelt-iirlase süsteem sel moel, et rahvusvaheline firma suunas oma kasumi Iiri tütarfirmasse, mis omakorda suunas selle edasi Iirimaaal registreeritud firmasse, mis oli maksuresident riigis, kus tulumaksu ei olnud. Agentuuri Bloomberg andmeil vähendas Google selle skeemi abil läinud aastal oma maksuarvet ca 2,5 miljardi dollari võrra.

3.2 Beps-i ülevõtmine Eestis

BEPS on suunatud eelkõige suurte hargmaiste ettevõtete maksude optimeerimise vastu. Eestis ei ole selliseid ettevõtteid palju. Eesti tulumaksusüsteemi ei anna palju, kuivõrd tulumaksusüsteem on lihtne ja ühetaoline. Seega ei anna Eesti süsteem palju võimalusi BEPS-ga sihikule võetud, see on lihtne ega anna maksusoodustusi ja võimalusi skeemideks sellisel ulatuses, mida teised riigid hakkavad BEPS-i implementeerimisel kärpima ja kaotama. Seega ei saa BEPS-ga seotud muudatused olla põhimõttelised, küll aga saab rääkida üldisest lähenemist maksustamise vältimise vähendamisele ja läbipaistvuse suurendamisele.

Arvestama peab, et Eesti EL riik, ja muudatused jõuavad Eesti õigusaktidesse eelkõige EL algatuste kaudu. Nii näiteks kiitis Valitsus 2016. aastal heaks eelnõu, mis kohustas suurkontserne esitama maksuhaldurile aruande oma majandusnäitajate kohta nende riikide kaupa, kus kontsern tegutseb.

Euroopa Liidu, OECD ja ka G20 riigid on võtnud sihiks õiglasema, läbipaistvama ja tõhusama maksustamise, millega toetada jätkusuutlikku kasvu ning investeringuid. Oluliseks peetakse, et ettevõtjad maksaksid makse riigis, kus kasum on loodud. Selle eesmärgi täitmisel on suur rõhk maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemisel ja maksupettuste ärahoidmisel. Tõhus maksustamisalast läbipaistvust suurendav meede on maksuhaldurite vaheline sisukas ja tihe koostöö, sealhulgas teabevahetus. Eelotsuste ning riikidepõhise aruandluse alane teabevahetus annab maksuhalduritele võimaluse hinnata senisest oluliselt laiemalt piiriülelset tegutsevate ettevõtjate maksukäitumist ning annab poliitikakujundajatele praktilisema ülevaate maksusüsteemide võimalikest konfliktikohtadest.

Iga-aastase riikidepõhise aruande (*country-by-country reporting*) esitamise kohustus pandi Eestis tegutsevatele suurkontsernidele, kelle aastatulu ületab 750 miljonit eurot (Eestis on suurkontserne maksuhalduri esialgsel hinnangul alla kümne, nende hulgas Eesti Energia ja Tallink Grupp). Aruanne esitatakse igale riigile või jurisdiktsioonile, kus kontsern tegutseb ning mis on teabevahetusega liitunud. Muudatused maksualase teabevahetuse seaduses olid tingitud soovist võtte üle Euroopa Liidu halduskoostöö direktiivi (2011/16/EL)¹⁶⁸ riikidepõhise aruandluse alase automaatse teabevahetuse sätteid. Direktiivi ülevõtmise tähtaeg

¹⁶⁸ Eelnõuga antakse õiguslik alus rakendada ka analoogseid OECD teabevahetuse mudeleid, mis töötati välja BEPS-i alase tegevuskava raames. OECD näeb ette riikide maksuhaldurite vahelist automaatset teabevahetust hargmaiste ettevõtete kohta, kelle aastane käive on 750 miljonit. Tõenäoliselt Eesti sõlmib sellised teabevahetuse lepingud ja Euroopa Komisjon esitab ka vastavasisulise ettepaneku, millega laiendatakse ELis kohustuslikku teabevahetust.

on 5. juuni 2017. Suurkontsernide riikidepõhiste aruannetele laieneb automaatne teabevahetus 2018. aastast.

Selle aasta aprillis saatis Rahandusministeerium saatis kooskõlastusringile tulumaksuseaduse muudatused, millega kehtestatakse täiendavad reeglid maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks¹⁶⁹. Tegemist on ELi direktiivi ülevõtmisega¹⁷⁰, mis reguleerib neid maksude vältimise viise, mis siseturu toimimist otseselt mõjutavad. "Muudatustega vähenevad nii Eesti äriühingute võimalused vältida Eestis teenitud kasumi maksustamist kui ka mitteresidentide ettevõtjate võimalused kasutada Eestit maksudest kõrvalehoidumiseks," ütles rahandusminister Toomas Tõniste.

Eelnõuga rakendatakse selleks järgmiseid meetmeid: üldine kuritarvituste vastane reegel, ülejääva laenukasutuskulu maksustamine, lahkumismaks ja välismaise kontrollitava äriühingu tulu Eestis maksustamise eeskirjad.

Lahkumismaks tähendab Eestist väljaviidava vara tulumaksuga maksustamist, kui Eesti kaotab vara väljaviimise tagajärjel maksustamisõiguse. Näiteks kui Eestis kasumit teeninud, kuid dividendi mittemaksnud ettevõtte kolib oma tegevuse põhiosas mujale. Eelnõuga seatakse ka piirang intresside mahaarvamisele, et rahvusvahelised kontsernid ei saaks eri riikides laenu andmise ja tagastamisega vähendada oma maksukoormust.

Üldine kuritarvituste vastane reegel võimaldab maksuametil jätta arvestamata maksueelise saamisele suunatud tehingud, ilma et amet peaks tõendama tehingu tegelikku sisu. Näiteks võivad ettevõtted maksueelise saamiseks näidata tehingute tegemist madalama maksumääraga riigi ettevõtetega, kuigi tegelikult liigub kaup hoopis kolmandasse riiki, kus sellist maksueelist pole. Välismaise kontrollitava äriühingu tulu maksustatakse Eestis tulumaksuga, kui tulu on saadud näilistest tehingutest, mille loomise peamine eesmärk oli saada maksueelis.

Eelnõuga on kavas võtta üle ka sama direktiivi täiendused, mille järgi hakkavad Euroopa Liidu liikmesriikide maksuhaldurid 2017. aastast automaatselt teavet vahetama maksuhalduri siduvate eelotsuste kohta. Maksustamisalase halduskoostöö direktiivi alusel vahetab Eesti

¹⁶⁹

<http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/dce99bc1-c062-4e3f-b46d-d21861cc96ac?kmi=NHGlmwMv5aghRlooWyO4BCfhuho%3D#FM14seFL>

¹⁷⁰ Eelnõuga võetakse Eesti õigusesse üle Nõukogu direktiiv (EL) 2016/1164, mis omakorda lähtub OECD soovitusetest maksupettuste vastu võitlemisel.

automaatses korras juba teavet teise liikmesriigi isikute töötasude, juhatuse liikme tasude, pensionite ja kinnisvaratulu osas. 2017. aasta sügisest hakkas automaatses korras vahetama teavet erinevate rahaliste vahendite kohta, mida hoitakse välisriigis¹⁷¹.

3.3 BEPS-i mõju EL rahvusvahelise halduskoostöö arengule

OECD BEPS-i tegevuskava on jõudnud ka Euroopa Liidu seadusandlusesse. Õigemini tegeles EL juba enne OECD-d samme agressiivse maksuplaneerimise vastu - 2012. aastal avaldati selleteemalise dokumendi, ent mis tuleb praegu esile ainult OECD valguses¹⁷². Novembri lõpus Vilniuses peetud rahvusvahelisel finantskonverentsil ütles EY Saksamaa partner dr Klaus von Broecke, kes ühtlasi vastutab EY-s Euroopa Liidu otseste maksude valdkonna eest, „EL alustas BEPS teemadega varem, aga OECD on parem turundustegevuses”¹⁷³. OECD BEPS-i projekt on laiema haardega ja rohkemate osalistega. EL oli läbivalt aktiivne BEPS-i tegevuskava monitoorimises ja analüüsis. Euroopa Ülemkogu rõhutas 18. detsembri 2014. aasta järeldustes „pakulist vajadust suurendada maailmas ja liidus jõupingutusi võitluses maksustamise vältimisega ja agressiivse maksuplaneerimisega”. Alates 2014. aasta detsembrist on komisjon teinud esimesi kiireid samme ELi lähenemisviisi kujundamiseks¹⁷⁴. Palju tegevuskava eeltööst sai implimenteritud ka EL seadusandlusesse. Enamgi veel, arvestades, et OECD tegevuskava on kohati soovitusliku loomuga, siis EL puhul tähendab seadusandluse jõudmine seda, et see muutub siduvaks ja kohustuslikuks kõikidele liikmesriikidele. Nii näiteks on juba hübriidinstrumentide kasutamise ning maksude vältimise vastased sätted ilusti ema- ja tütarühingute direktiivis. Saavutatud on ka poliitiline kokkulepe maksuotsuste kohustusliku infovahetuse osas. OECD eeskujul on ka suur rõhk ka siirdehindadel.

Enamik Euroopa Liidu liikmesriike kuuluvad OECD-sse ja on ajavahemikus 2013–2015 osalenud BEPSi vastaste meetmete väljatöötamise, sealhulgas selle üksikasjalike nüansside üle peetud pikkades ja üksikasjalikes aruteludes, enamik liikmeriike on BEPS-ga ühinenud. OECD korraldas iga BEPSi vastase meetme kohta sidusrühmadega ulatuslikud avalikud konsultatsioonid. Lisaks on komisjon pidanud arutelusid komisjoni sees ja OECD ekspertidega

¹⁷¹ Rahandusministeeriumi pressiteade, EMTA, 3.11.2016

Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/suurkontsernid-hakkavad-esitama-aruandeid-riikide-kaupa>

¹⁷² Marrandi, H. Kas maksurevolutsioon tuleb ka Eestis? Maksumaksja nr 9, 2016.

Arvutivõrgus: http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2077#_ftnref2

¹⁷³ Semjonov, J. Kas Eesti jääb maksukeskkonna reformimisel „BEPS-i rongist” maha? Postimees. Arvutivõrgus: <https://majandus24.postimees.ee/3429065/kas-eesti-jaab-maksukeskkonna-reformimisel-beps-i-rongist-maha>

¹⁷⁴ Nõukogu Direktiiv, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS) Brüssel, 28.1.2016.

Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/et/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>

mitmetel BEPSiga seotud teemadel (näiteks välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad), eelkõige siis, kui komisjonil on olnud kahtlusi, kas teatavad ideed ja/või pakutud lahendused on ELi õigusega kooskõlas. Alates 2014. aastast on Komisjon oma tähelepanu suunanud maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimisega võitlemisele- nii EL siseselt (läbi riigiabiga seonduvate eelotsuste ja tegevuste, mis on toodud 2015. aasta plaanis õiglane ja efektiivne äriühingute maksustamine Euroopas) ning rahvusvaheliselt toetades OECD BEPS initsiatiivi ja avaldades BEPS tegevuskava elluviimiseks 28.jaanuaril 2016 maksude vältimise vastase paketi¹⁷⁵.

ET OECD suur töö ei läheks kaduma suure ajalise vahemiku tõttu või ei tekitaks uusi probleeme erinevate rakendamismeetme kasumise tõttu, ning OECD meetmete ühtlustamist EL-s, otsustas EL, et oluline on kiiresti edasi liikuda. Euroopa Komisjoni tegevus oli vältida siseturu toimimist kahjustaks liikmesriikide poolt iseseisvalt tegutsedes võetud ühepoolsed meetmed (olenemata sellest, kas nad on OECD liikmed või mitte) või hoopis liikmesriikide tegevusetus. Kaaluti ka võimalust kehtestada mittesiduvad õigusnormid, kuid sellest loobuti põhjendusel, et niisugune lahendus ei ole kooskõlastatud lähenemisviisi tagamiseks sobiv. Saavutamaks kokkulepet ELis Arvestades suurt ohtu, et siseturg võib liikmesriikide ühepoolsete kooskõlastamata meetmete tulemusel killustuda, esitab komisjon käesolevas ettepanekus BEPS-i tulemuste rakendamiseks ühised miinimumlahendused.

Maksukonverentsil selgitas Brocke 2016. aasta juulis Euroopa Liidu Nõukogus vastu võetud maksudest kõrvalehoidmise direktiivi (ATAD¹⁷⁶), mis on osa Euroopa Komisjoni maksudest kõrvalehoidmise takistamise paketist. Direktiivi eesmärk on tasakaalustada omavahel vajadus ühtlustada teataval määral BEPSi tulemuste rakendamist ELis ja liikmesriikide vajadus kohandada oma maksusüsteemide eripära nende uute eeskirjadega¹⁷⁷. See algatus seab reeglid EL siseturgu mõjutavale maksuplaneerimisele¹⁷⁸. kui esimesed vaidlused peaks Euroopa Liidu

¹⁷⁵ 4 L.Harvey, C.Harris, K.Budryte-Ridard. Tax-is Europe leading by example. FTI Consulting. 01.2016.

Arvutivõrgus:

<http://www.fticonsulting.com/~media/Files/us-files/insights/articles/snapshot-2---16-tax---iseurope-leading-by-example.pdf>

¹⁷⁶ **ATAD** (*anti tax avoidance directive*) on akronüüm tähistamaks Euroopa Liidu viimast maksude vältimise vastast direktiivi.

¹⁷⁷ Käesoleva direktiivi eesmärk on käsitleda piiriülest maksustamise vältimist ja kehtestada ühine raamistik BEPSi tulemuste kooskõlastatud rakendamiseks liikmesriikide õigusnormides. Neid eesmärke ei ole võimalik täielikult saavutada meetmetega, mida iga liikmesriik iseseisvalt tegutsedes võtab. Niisugune lähenemine tegelikult vaid säilitaks siseturu praeguse killustatuse või isegi süvendaks seda ja jätkaks alles olemasoleva olukorra, kus erinevate meetmete koostoime on ebatõhus ja põhjustab moonutusi. Kui eesmärk on vastu võtta lahendus, mis toimib siseturu jaoks tervikuna (nt riiklike maksusüsteemide vahelistest erinevustest tulenevate lahknevuste kõrvaldamine) ja parandab selle (sisemist ja välist) vastupidavust agressiivsele maksuplaneerimisele, tuleb selleks ELi tasandil teha kooskõlastatud algatusi.

¹⁷⁸ Ibid.

Kohtusse jõudma, siis advokaatide põhiargument ettevõtja ärihuvide kaitsmisel on ilmselt see, et tegelikult ei ole Euroopa Liidul üldsegi pädevust reguleerida riikide otseseid maksusid. ATAD-ga liigub EL tegelikult aga otsapidi liikmesriikide otseste maksude pädevuse valdkonda. Direktiiv on esimene tõsisem samm loomaks Euroopa Liidu piires ECCTB (*European Common Consolidated Tax Base*) — Euroopa ühtne konsolideeritud maksubaas¹⁷⁹. Selle mõju on kõige tagasihoidlikum riikides, kus niigi kehtib tugev siseriiklik maksudest kõrvalehiilimise vastane seadusandlus (Prantsusmaa, Saksamaa), ja mõõdukas muudes EL liikmesriikides. Direktiivi mõju on kõige suurem riikides, mis on ajalooliselt tuntud selle poolest, et seal on mugav maksuplaneerimist teostada (Iirimaa, Küpros, Holland, Luksemburg).

Euroopa Komisjonis on mitmeid maksujuurdlusi, mis juba on saanud maksuotsuse või lähitulevikus päädivad maksuotsusega. Need on niinimetatud riigiabi kaasused, milles teatud riikide maksustruktuuridele antakse hinnang, kas need on EL riigiabi reegleid arvestades lubatud või keelatud. 2015. aasta sügisel näiteks said hävitava hinnangu nii Luksemburgi kui Iirimaa tulumaksusüsteemid. Luksemburgi Fiati juhtumist otsustas Euroopa Komisjon, et maksueelis, mille Fiat sai, kvalifitseerub riigiabiks ja on EL ühisturu reeglitega vastuolus. Analoogne juhtum oli Hollandis Starbucksiga. Luksemburgi maksustamisreegleid puudutab ka McDonald’i otsus ja Iirimaa maksusüsteemi Apple’i kaasus¹⁸⁰.

ATD põhineb õiglase ja tõhusa äriühingute maksustamise tegevuskaval, mille komisjon esitas 17. juunil 2015. Selles on sätestatud õiguslikult siduvad eeskirjad, mis võimaldavad liikmesriikidel tulemuslikult tegeleda äriühingu tulumaksu vältimisega viisil, mis säilitab nende ühise konkurentsivõime ja järgib ühtse turu põhimõtet, aluslepingus sätestatud vabadusi, Euroopa Liidu põhiõiguste hartat ja ELi õigust üldiselt¹⁸¹. Nii põhineb direktiiv kahel olulisel ELi ja rahvusvahelisel töövaldkonnal. Esiteks on enamik liikmesriike kohustunud OECD BEPS-algatusse seoses rakendama meetmeid, mis sisaldasid 5. oktoobril 2015 avaldatud ja G20 juhtide poolt 2015. aasta novembris heaks kiidetud BEPSi lõpparuannetes. Samas võib see, kui iga liikmesriik rakendab BEPSi ühepoolselt ja teistest liikmesriikidest erinevalt, ühisturgu killustada, luues vastuolulisi riiklikke poliitikaesmärke ja põhjustades ELi

¹⁷⁹ CCCTB kohta on ajakirjas Maksumaksjas varem ilmunud: Üleeuroopaline ettevõtte tulumaksu maksustamisbaas muudab äritegevuse lihtsamaks ja odavamaks. Euroopa Komisjon, Lasse Lehise kommentaar. - 2011, 3, lk 4-5; Erki Uustalu. Ühtse maksubaasi müüdid. - 2005, 11, lk 5; Liisi Kruusimaa. Ettevõtte tulumaksu ühtse konsolideeritud maksustamisbaasi kehtestamise mõju EL-is ja Eestis. - 2012, 11, lk 37-40.

¹⁸⁰ Euroopa Komisjoni 30.08.2016 pressiteade „Riigiabi: Iirimaa andis ettevõtjale Apple ebaseaduslikke maksusoodustusi kuni 13 miljardi euro väärtuses“. Kättesaadav arvutivõrgus: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm.

¹⁸¹ Nõukogu Direktiiv, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad. COM(2016) 26 final 2016/0011 (CNS) Brüssel, 28.1.2016.

Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/et/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>

ettevõtjate jaoks moonutusi ja maksutõkkeid. Sellega võivad kaasned ka uued õiguslikud lüngad ja vastuolud, mida on võimalik ära kasutada neil ettevõtjatel, kelle eesmärk on maksustamist vältida, õhnestades nii liikmesriikide jõupingutusi sellise tegevuse tõkestamisel. Seetõttu on ühtse turu tõhusaks toimimiseks vaja, et vähemalt liikmesriigid võtaksid OECD BEPSi meetmed siseriiklikkuse õigusesse üle sidusal ja kooskõlastatud viisil. Teiseks tegi komisjon 2015. aasta juuni tegevuskavas teatavaks, et ta esitab uuesti ettepaneku äriühingu tulumaksu ühtse konsolideeritud maksubaasi kohta (CCCTB) kui tervikliku lahenduse õiglasema ja tõhusama maksusüsteemi loomiseks. Peale selle on komisjon kutsunud liikmesriike üles jätkama tööd ühtse baasi teatavate OECD BEPS-projektiga seotud rahvusvaheliste aspektide kallal, kuni CCCTB ettepanekut ette valmistatakse.

Direktiivi eesmärk on tasakaalustada omavahel vajadus ühtlustada teataval määral BEPSi tulemuste rakendamist ELis ja liikmesriikide vajadus kohandada oma maksusüsteemide eripärade uute eeskirjadega. Direktiiviga nähakse seega 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. Käesolev direktiiv peaks seega looma kõikides liikmesriikides kehtivate äriühingute maksustamise süsteemide jaoks võrdsed miinimumkaitse tingimused. Direktiivi kohaldamisala on lai ja selle eesmärk on hõlmata kõiki maksumaksjaid, kes on kohustatud liikmesriigis äriühingu tulumaksu maksma. Selle reguleerimisala hõlmab ka äriühingutest maksumaksjate ELis asuvaid püsivaid tegevuskohti, mis ise direktiivi reguleerimisalasse ei kuulu.

KOKKUVÕTE

OECD BEPS-i lühendi all tuntud aõgatus on sai oma nime ingliskeelsest nimetusest Base Erosion and Profit Shifting (maksubaasi lahkumine ja kasumite kantimine) on esmakordne püüd ajaloos luua n-õ ühe hoobiga rahvusvahelises maksunduses täiesti uus kord. Üksmeelne otsus näitab selgelt, et vanaviisi ei olda nõus jätkama. BEPS-i püüd kindlustada, et maksuseaduste augud, mis on võimaldanud Apple'i või Starbucks'i taolistel rahvusvahelistel suurkorporatsioonidel aastaid – kõiki seadusi järgides - mikrokoopiliselt makse maksta, on korralikult kinni.

Tulenevalt Rahvasteliidu loodud põhimõttele maksustavad riigid äriühingute tulu äriühingu asukohariigist või tulu allikariigist lähtuvalt¹⁸². See põhimõte ei ole kusagile kadunud ja uued meetmed aitavad sellele põhimõttele ka püsida. Töö näitas ära, millised meetmed ja mis probleemid katab BEPS-i tegevuskava ära. Rahvusvaheliselt tunnustatud terminoloogia ei ühti alati siseriikliku maksutermiнологiaga. Mõistetega on vahetult seotud, mis on seaduslik, mis mitte. Selgus on maksuküsimustes eriti oluline, vastasel juhul levib õiguslik ebakindlus, mitmetähenduslikkus ja kõik see viib uute maksubaasi vähendamise skeemide loomiseni.

Varasemalt keskendus OECD latusalt toimiva maksusüsteemi toimimisele, kus kaubad ja teenused saaksid segamatult liikuda. Ent selline „vabavool“ läks käest ära ja viis süsteemi kuritarvitamiseni. Maksundus on üks majanduse enim mõjutatavaid valdkondi ja vahendeid selle reguleerimiseks. Kui lasta majandust juhtida nähtamatult käel, siis arvestama peab, et võib saada nähtamatu jalaga. Just see juhtuski maksusüsteemis, suvaline lähenemine avab ukseid süsteemi kuritarvitamiseks. Tulevikus võib tekkida küsimus, kuidas agressiivseks lähevad rahvusvahelised maksureeglid ja kas nad ei hakka majanduse põhivabaduse kandudele astuma.¹⁸³

¹⁸² Vella, J. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU. In-Depth Analysis for the ECON Committee. European Parliament. 2015, lk 5.

Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA\(2015\)563446](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA(2015)563446).

¹⁸³ Autor mõtleb siinkohas EL neli põhivabadust: kaupade, teenuste, isikute ja kapitali vaba liikumine.

GLOBAL DEVELOPMENTS IN ANTI-AVOIDANCE RULES

The goal of this research was to give an overview of new anti-avoidance administrative co-operation adopted by OECD, so called BEPS – base erosion and profit shifting. BEPS are the 15 measures to fight aforementioned issues, that have been damaging both international and local economies for many years. The work is divided into two parts. The first half is dedicated to defining the terms in international base erosion, and the second gives an overview of the measures that shall be implemented in the countries that they are required to adopt if they become a BEPS member country.

The goal of BEPS structures is to comprehensively address the root causes of base erosion and profit shifting rather than merely the symptoms. Once the measures are implemented, many schemes facilitating double nontaxation will be curtailed. The implementation of the BEPS package will better align the location of taxable profits with the location of economic activities and value creation, and improve the information available to tax authorities to apply their tax laws effectively. In order to minimise the incidence of double taxation, improving dispute resolution as well as establishing mechanisms to support and monitor the implementation of the measures are also a key part of the BEPS reforms.

The Inclusive Framework will also support the development of the toolkits for low-capacity developing countries. The G20 Development Working Group (G20 DWG) has requested the IMF, the OECD, the UN and the WBG to work together on the development of toolkits and guidance to support low-capacity developing countries to address BEPS issues. The toolkits are being prepared to help developing countries implementing measures to tackle BEPS as well as other issues that developing countries have identified as priorities during the regional consultations. The inclusive framework will allow members to feed their views into the toolkit work, and likewise the latter might impact the remaining BEPS standard-setting work. The interaction between international organisations, although independent, will be connected with the inclusive framework. The involvement of the international organisations as Observers in the inclusive framework will facilitate their collaboration. It will offer participants the opportunity to receive coordinated and targeted capacity building support in the implementation of the BEPS outcomes.

The BEPS Action Plan anticipates that the 15 actions were finalised in three stages: September 2014, September 2015 and December 2015. All the countries and jurisdictions have been

invited to express their interest to join this framework as Associates, to participate on equal footing and to commit to implement the comprehensive BEPS Package. Timelines for implementation may differ to reflect the level of development of participating countries.

During this time there was a constant monitoring of implementation and the impact of the different BEPS measures. Member States of BEPS had to develop a monitoring process for the four minimum standards as well as put in place the review mechanisms for other elements of the BEPS Package. These mechanisms will ensure the effectiveness of the filing and dissemination of the Country-by-Country reports, as provided for by the review of the Country-by-Country standard by 2020. In regards to review mechanisms, they may differ depending on the Actions and will take into account countries' specific circumstances. All countries and jurisdictions joining the framework will participate in this review process, which allows members to review their own tax systems and to identify and remove elements raising BEPS risks. Some OECD enthusiasts admit that the rules of BEPS might be “extremely ambitious”. Some might say it is impossible. However, the upside of getting this project over and done with quickly is that the huge uncertainty it is creating will be relatively short-lived.

There still exists risk that a partially-completed BEPS project could be the worst of both worlds, raising costs for many e-commerce and other multinational firms without raising significant additional revenue for governments. The current international tax environment is not always ideal, but it would be tragic if a bad situation was made worse. As they say: “the best is the enemy of the good.”

3 KASUTATUD LÜHENDID

BEPS	Base erosion and profit shifting, maksubaasi õõnestamine ja kasumi nihutamine
CFC	Controlled Foreign Corporation
EL	Euroopa Liit
ELTL	Euroopa Liidu toimimise leping
EK	Euroopa Kohus
EP	Euroopa Parlament
OECD	Organisation of Economic Cooperation and Development, Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon
KarS	karistusseadustik
Komisjon	Euroopa Komisjon
maksuleping	tulumaksu topeltnaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise leping
MKS	Maksukorralduse seadus
RKHKo	Riigikohtu Halduskolleegiumi otsus
TuMS	tulumaksuseadus

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Albin, T. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. Maksumaksjad nr 5, 2010.
2. Almendral, V. R., Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? Intertax, volume 33, issue 12. Kluwer Law International 2005.
Arvutivõrgus:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2077>
3. Ault, H.J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. – Tax Notes International. 17.06.2013. Volume 70, nr 12, lk 1196. Arvutivõrgus:
<http://taxprof.typepad.com/files/70ti1195-ault.pdf>
4. Avi-Yonah, R. Source and Residence Taxation. Tax Justice Briefing. 15.09.2005.
Arvutivõrgus:
http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Source_and_residence_taxation_-_SEP-2005.pdf
5. Brown, K. B. (toimetaja). A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. Springer. 2012 Choudhary, V. Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law. International Tax Journal 2011/7.
6. Devos, K. Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour. Springer 2014.
7. Dunbar, D. Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth. Bulletin for International Taxation 2008.
8. Ehrenberg, Victor, The Greek State Paperback, Barnes & Noble 1960.
9. Eicke, R. Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of US profits from Europe. Concepts, Strategies, Structures. Kluwer Law International 2009.
10. Furman, J. The Concept of Neutrality in Tax Policy. The Hamilton Project The Brookings Institution 15.04.2008, Arvutivõrgus:
<http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/041508jftest.pdf>
11. Gupta, A. Public Finance and Tax Planning. New Delhi: Anmol Publications PVT.LTD 2001.
12. Harvey, L., Harris, C., Budryte-Ridard, K. Tax - is Europe leading by example? FTI Consulting 2016. Arvutivõrgus:
<http://www.fticonsulting.com/insights/articles/tax-europe-leading-example>

13. Kask, G; Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Tallinn 2010
14. Kelder, K. A. M., Leviathani hõbekuul ehk Väljavõtteid BEPS tegevuskavast. Maksumaksjad nr 6/7, 2015. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1876>
15. Künnapas, K., "Isuäratavad" maksuskeemid Euroopas. MaksuMaksja nr 2, 2013. arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1508>
16. Kurist, A., Maksumõisted selgeks! Maksumaksja nr 3, 2001. Arvutivõrgus: http://ise.elnet.ee/record=b2193077*est
17. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn 2004.
18. Lehiste, J. Maksudest kõrvalehoidumise olulisemad põhjused ja probleemid. MaksuMaksja nr 6/7, 2013. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1223>
19. Lillemets, K. Maksumoraal maksukuulekuse mõjutajana. Riigikogu Toimetised nr 16, 2007. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10458&op=archive2>
20. Lopman, L. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. Tartu 2005.
21. Love, O. What is BEPS and how can you stop it? OECD, 19.07.2013. Arvutivõrgus: <http://oecdinsights.org/2013/07/19/what-is-beps-how-can-you-stop-it/>.
Marrandi, H. Kas maksurevolutsioon tuleb ka Eestis? Maksumaksja nr 9, 2016.
22. Marrandi, H. Siirdehinnad-transfer Pricing-Eesti tulevikumuusika? Maksumaksja nr 4 2006. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=525>
23. Meldgaard, H., jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. European Commission. Arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf
24. Merks, P. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. Intertax, volume 34, issue 5, Kluwer Law International 2006.
25. Miller, L. Oats. Principles of International Taxation. Bloomsbury Professional 2012.
26. Murphy, R. Closing the European Tax Gap. A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament. Tax Research LLP.
27. OECD, International tax avoidance and evasion: four related studies, OECD Publications and Information Centre 1987.
28. OECD, Work on Tax Avoidance and Evasion, Kluwer Law International 1980, 8 Intertax, Issue 1.

29. Panayi, C.HJI. Advanced Issues in International and European Tax Law. Hart Publishing. 2015.
30. Randlane, K., Maksukuulekus ja selle tähendus sisejulgeoleku teoreetilises käsitluses. - Sisekaitseakadeemia Toimetised, 2011/10. Tallinn: Sisekaitseakadeemia
31. Rank, S. Amazon teeb Euroopas maksurevolutsiooni. Äripäev 26.05.2015. Arvutivõrgus: <https://www.aripaev.ee/uudised/2015/05/26/amazon-euroopa-maksuskeemid-maksud>
32. Rostovtzeff, M. I. The social & economic history of the Hellenistic world The Clarendon Press 1953.
33. Ruusalu, R. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. MaksuMaksja nr 5, 2011. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.
34. Saint-Amans, P. Bringing International Tax Rules Into the 21st Century. Huffington Post 17. september 2013. Arvutivõrgus: https://www.huffingtonpost.com/pascal-saintamans/international-tax-rules_b_3943150.html
35. Schoen, W. International Tax Coordination for a Second-Best-World (Part 1). World Tax Journal, Vol. 1 No.1. September 2009, lk 68-70.
36. Schön, W. Tax and Corporate Governance. Springer 2008.
37. Schwarz, J.S. Abuse and EU Tax Law. Bulletin for International Taxation, July 2008.
38. Thomson Reuters. Meet your BEPS obligations. Exceed expectations. <https://tax.thomsonreuters.com/BEPS/survey-report-2016>
39. Uckmar, V. Droit fiscal international (General Report), volume LXVIIIa 1983.
40. Vella, J. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU. In-Depth Analysis for the ECON Committee. European Parliament 2015.
41. Wardell-Johnson, G. New OECD convention affects thousands of tax treaties. 28.11.2016. Arvutivõrgus: <https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2016/11/oecd-convention-tax-treaties-28-november-2016.html>
42. Weber, D. Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance, The Hague: Kluwer law international 2005.
43. Zweig, Jason, Panama Papers: A History of Tax Evasion from Ancient Rome to the French Revolution to 19th-Century New Jersey, The Wall Street Journal 07. 04. 2016. Arvutivõrgus:

<https://blogs.wsj.com/moneybeat/2016/04/07/panama-papers-a-history-of-tax-evasion-from-ancient-rome-to-the-french-revolution-to-19th-century-new-jersey/>

44. Lehis, L. Tulumaksuseaduse kommentaarid. Casus 2000.
45. Uutsalu, E. Välismaised variühingud. Juridica nr VI, 1998.
46. Sootak, J. Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3. trükk.
47. Lehis, L. Huere! Siech! “Šveitsi mudel Eesti maksukaristusõiguses. Maksumaksja nr 4, 2007. Arvutivõrgus:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=360>
48. Majerovitš, N. Euroopa Liidu ja liikmesriikide uued meetmed agressiivse maksuplaneerimise tõkestamiseks tulumaksu valdkonnas. Tartu 2012.

KASUTATUD NORMATIIVALLIKAD

49. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv (EL) 2015/121, 27.01.2015, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta- OJ L 21, 28.1.2015.
50. Euroopa Liidu Toimislepingu konsolideeritud versioon. - ELT C326/65, 26.10.2012. 96.
51. Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554... RT I, 29.04.2016, 7. 97.
52. Maksualase teabevahetuse seadus. RT I, 23.12.2014, 15... RT I, 09.02.2016, 2. 99.
53. Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150... RT I, 09.02.2016, 3. 100.
54. Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi- EÜT L 347, 11.12.2006.
55. OECD Model Convention with respect to taxes on income and on capital. 2014.
Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.
56. OECD Model Double Taxation Convention. 1977.
57. Tulumaksuseadus. RT I 1999, 101, 903... RT I, 17.12.2015, 23.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

Eesti Riigikohus

58. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 04. novembrist 2009 otsus nr 3-3-1-59-09. I. Ilvesti (Ilves) kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele.
59. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 25.aprillist 2011 nr 3-3-1-15-11 Marge Sirge kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 24. aprilli 2009. a maksuotsuse nr 12-5/197 tühistamiseks.
60. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 13.veebruari 2012 nr 3-3-1-79- 11 Kriminaalasi Valentin Nikolajevi süüdistuses KarS § 199 lg 2 p-de 4, 5, 8 ja 9 järgi.

Euroopa Kohus

61. Kohtuasi 255/02: Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd versus Commissioners of Customs & Excise. Euroopa Kohtu otsus (suurkoda), 21. veebruarist 2006. Eelotsusetaotlus: VAT and Duties Tribunal, London - Ühendkuningriik.
62. Kohtuasi 419/02: BUPA Hospitals Ltd ja Goldsborough Developments Ltd versus Commissioners of Customs & Excise. Euroopa Kohtu otsus 21. veebruarist 2006. Eelotsusetaotlus: High Court of Justice (Inglismaa ja Wales), Chancery Division - Ühendkuningriik.
63. Kohtuasi 229/83: Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc ja teised versus SARL "Au blé vert" ja teised. Euroopa Kohtu otsus 10. jaanuarist 1985. Eelotsusetaotlus: Cour d'appel de Poitiers - Prantsusmaa.
64. Kohtuasi 39/86: Sylvie Lair versus Universität Hannover. Euroopa Kohtu otsus 21. juunist 1988. Eelotsusetaotlus: Verwaltungsgericht Hannover - Saksamaa
65. Kohuasi 130/88: C. C. van de Bijl versus Staatssecretaris van Economische Zaken. Euroopa Kohtu otsus 27. septemberist 1989. Eelotsusetaotlus: College van Beroep voor het Bedrijfsleven - Holland.
66. Kohtuasi 206/94: Brennet AG versus Vittorio Paletta. Euroopa Kohtu otsus 02. maist 1996. Eelotsusetaotlus: Bundesarbeitsgericht - Germany.
67. Kohtuasi 212/97: Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Euroopa Kohtu otsus 09. märtsist 1999. Eelotsusetaotlus: Højesteret - Taani.
68. Kohtujurist M. Poiares Maduro 07.04.2005 ettepanek kohtuasjas C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd ja

kohtuasjas C-419/02 BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd.

MUUD KASUTATUD ALLIKAD

69. Suurkontsernid hakkavad esitama aruandeid riikide kaupa. Rahandusministeeriumi pressiteade. 04.11.2016 Arvutivõrgus:
<https://www.emta.ee/et/uudised/suurkontsernid-hakkavad-esitama-aruandeid-riikide-kaupa>
70. Maksu- ja Tolliamet. Tasutud maksud, käive ja töötajate arv. Arvutivõrgus:
<https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/tasutud-maksud-käive-ja-tootajate-arv>
71. Maksu- ja Tolliamet. Püsiv tegevuskoht. Arvutivõrgus:
<https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine>
72. Tulumaksuseaduse seaduseelnõu. Tulumaksuseaduse muutmise seadus. 1.1-10/3166-1. Eelnõud infosüsteem17.04.2018 .
eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/dce99bc1-c062-4e3f-b46d-d21861cc96ac?kmi=NHGlmwMv5aghRlooWyO4BCfhuho%3D#FM14seFL

EUROOPA LIIT

73. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule konkreetsete viiside kohta, kuidas tugevdada võitlust maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, sealhulgas seoses kolmandate riikidega. (COM2012) 351 final. 27.06.2012
74. Euroopa Komisjon. Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. Komisjoni analüüs Euroopa Ülemkogu 22. mai 2013. aasta kohtumise tarbeks. Arvutivõrgus:
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_et.pdf
75. European Parliament. Resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens. 2013/2060(INI).
Arvutivõrgus:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion_en
76. Commission of the European Communities. Official Publications of the EC 1992
77. Euroopa Parlament. Suurfirmad selgitavad oma vaateid maksupoliitika suhtes.
Arvutivõrgus:
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+IM-PRESS+20151112STO02501+0+DOC+XML+V0//ET>

78. European Parliament. Intellectual Property Box Regimes 2015. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA\(2015\)563454_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA(2015)563454_EN.pdf).

OECD¹⁸⁴

79. Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooniga ühinemiseks vajalike lepingute ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri.
80. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy.
81. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. 2014.
82. OECD. Study into the Role of Tax Intermediaries. OECD Publishing. 2008.
83. OECD. Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance.
84. OECD. Addressing Tax Risks Involving Bank Losses.
85. OECD. Building Transparent Tax Compliance by Banks. 2009.
86. OECD. Study into the Role of Tax Intermediaries.
87. OECD. Aggressive tax planning based on after-tax hedging. OECD Publishing. 2013.
88. OECD Maksusõnastik.
89. OECD BEPS And the Digital Economy.
90. OECD konverentsi International Tax Avoidance and Evasion materjal. Tax Avoidance and Tax Evasion Terminology and General Considerations. Vilnius, 30 June – 04 July 2008
91. OECD. Seoul Declaration. Forum on Tax Administration, September 2006. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/dataoecd/0/14/37463807.pdf>.
92. OECD. Frequently asked questions. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>
93. OECD. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. OECD Publishing. Paris. 1998.
94. BEPS action 15: Final text of multilateral instrument released. Deloitte. International Tax 30.11.2016. Arvutivõrgus: <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/beps-action-15.html>

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Medeia Džaparidze

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose
“Maksudest kõrvalehoidumise vastaste meetmete areng rahvusvahelisel tasandil”

mille juhendaja on Dotsent Lasse Lehis,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus **23.02.2018**

