

**TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
AVALIKU ÕIGUSE INSTITUUT
RIIGI- JA HALDUSÕIGUSE ÕPPETOOL**

Kärt Anna Maire Kelder

**EUROOPA ÜHENDUSE ASUTAMISLEPINGUS SÄTESTATUD
PÕHIVABADUSTE MÕJU MAKSUSTAMISELE:
OTSESED MAKSUD**

Magistritöö

Juhendaja dr iuris L. Lehis

TARTU 2005

SISUKORD

KASUTATUD LÜHENDITE LOETELU	4
I ESMANE ÕIGUS. ASUTAMISLEPING	9
1. Üldist. Diskrimineerimise keeld	9
2. Maksustamise sätted asutamislepingus	12
3. Riigiabi	17
II TEISENE ÕIGUS	19
1. Direktiivid.....	19
1.1. Ühinemisdirektiiv	19
1.2. Ema- ja tütarühingu direktiiv.....	25
1.3. Intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv	28
1.4. Hoiuseintresside direktiiv	31
1.5. Vastastikuse abi osutamise direktiiv	33
1.6. Arbitraažikonventsioon	35
2. Määrused	37
2.1. Määrus Euroopa äriühingu põhikirja kohta.....	37
2.2. Määrus Euroopa majandushuviühingu kohta	38
3. Administratiivsed sätted	40
3.1. Mitteresidentide poolt liikmesriigis teenitud tulu.....	40
3.2. Käitumiskoodeks	41
II EUROOPA KOHTU PRAKTIKA	43
1. Üldist	43
2. Põhivabadused ja liikmesriikide maksuseadused	44
2.1. Kaupade vaba liikumine	44
2.1.2. <i>Komisjon vs Prantsusmaa C-18/84</i>	44
2.2. Isikute vaba liikumine	46
2.2.1. <i>Asutamisvabadus</i>	46
2.2.1.1. Üldist	46
2.2.1.2. <i>Avoir fiscal C-270/83</i>	48
2.2.1.3. <i>Compaigne de Saint Gobain C-307/97</i>	50
2.2.1.4. <i>Lankhorst Hohorst C-324/00</i>	54
2.2.1.5. <i>AMID C-141/99</i>	56
2.2.2. <i>Tööjõu vaba liikumine</i>	58
2.2.2.1. Üldist	58
2.2.2.2. <i>Bachmann C-204/90</i>	59
2.2.2.3. <i>Wielockx C-80/94</i>	60
2.2.2.4. <i>Gilly C-336/96</i>	62
2.2.2.5. <i>Lasteyrie du Saillant C-9/02</i>	64
2.3. Teenuste vaba liikumine	65
2.3.1. Üldist	65
2.3.2. <i>Safir C-118/96</i>	66
2.4. Kapitali vaba liikumine	69
2.4.1. Üldist	69
2.4.2. <i>Verkooijen C-35/98</i>	71
2.5. Kuritarvituste tõkestamine.....	72
2.5.1. <i>Denkavit C-283/94</i>	72
2.5.2. <i>Leur-Bloem C-28/95</i>	74
2.6. Õigusaktide ühtlustamine	78
2.6.1. <i>Termini “kinnipeetav maks” tõlgendamine</i>	78
2.6.1.1. <i>Epson Europe BV C-375/98</i>	78

2.6.1.2. Athinaiki Zithopii AE C-294/99	79
2.6.1.3. Océ van der Grinten NV C-58/01	83
IV VÕIMALIKUD ARENGUD POSITIIVSES INTEGRATSIOONIS	86
1. Ettepanekud asutamislepingu muutmise osas.....	86
2. Teised ettepanekud otsuste maksude osas	87
2.1. Maksutakistuste kõrvaldamine tööpensionite sätete osas.....	87
2.2. Maksutakistusteta ühisturg	88
2.3. Füüsiliste isikute dividenditulu maksustamine siseturul	90
2.4. Muud ettepanekud	91
KOKKUVÕTE	93
INFLUENCES OF THE FREE FREEDOMS IN THE TREATY ESTABLISHING THE EUROPEAN COMMUNITIES TO DIRECT TAXATION	99
SUMMARY	99
KASUTATUD KIRJANDUS	107
KASUTATUD NORMATIIVMATERJAL	109
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA.....	110

KASUTATUD LÜHENDITE LOETELU

Euroopa Kohus	EK
Euroopa Kohtu otsus	EKL
Euroopa Ühenduse asutamisleping	asutamisleping
Euroopa Nõukogu	nõukogu
Euroopa Komisjon	komisjon
Societas Europae	SE

SISSEJUHATUS

Maksuõigus kujutab endast koormavat õigust. Oluline on aga see, et koormaval õigusel oleks omad piirid – piirid, milles sellele koormamisele alluvad isikud kokku lepivad. Juhul kui maksusüsteem ei respektieriks neid isikuid, kes koormamist taluma peavad, siis on tagajärjeks sellise süsteemi kokkuvarisemine. Küsimus võib olla ainult ajas, kas kokkuvarisemine toimub kiiresti või aeglasemalt, näiteks isikute lahkumise kaudu sellise koormava õiguse mõjusfäärist.

Samas on kaasaegse ja toimiva riigi eksisteerimiseks vajalikud rahalised allikad. Seetõttu on oluline nende rahaliste allikate saamise ja kasutamise viisis kokku leppida. Kuna riik on läbi aegade saanud rahalisi vahendeid läbi kogutavate maksude, siis tänaseks hetkeks on jõutud niikaugemale, et “kokkulepped” maksustamise õiguse kohta on sätestatud enamike riikide põhiseadustes¹. Seega on jõutud arusaamisele, et oluline on säilitada tasakaal maksude tasumise kohustuse ja maksustamise õiguse ning maksude tolereerimise ning maksudest kõrvalehoidmise vahel.

Maksustamine puudutab seega riiki ja maksumaksjat, kusjuures maksumaksjal puudub konkreetne vastutusu oma makstud maksude eest. Samas on maksumaksjal aga õigus anda hinnang maksude kasutamise kvaliteedile ning riigi poolt vastuvõetud otsuste kvaliteedile. Niipea kui tekib langus riigi poolt vastuvõetud otsuste ja raha kasutamise kvaliteedis, hakkavad maksumaksjad ilmselt leidma võimalusi maksude mittemaksmiseks.

Eesti ühines Euroopa Liiduga 01.05.2004.a, sõlmides Euroopa Liiduga ühinemise lepingu (käesolevas töös viidatud kui ühinemisleping)². Ühinemislepingu jõustudes kohustus Eesti rakendada Euroopa Liidu õigustikku ühinemise päevast alates. Ühinemislepingu lahutamatuks lisaks on Euroopa Ühenduse asutamisleping (käesolevas töös viidatud kui

¹ Williams, D.W. EC Tax Law. Longman, 1998. lk 4.

² Leping Belgia Kuningriigi, Taani Kuningriigi, Saksamaa Liitvabariigi, Kreeka Vabariigi, Hispaania Kuningriigi, Prantsuse Vabariigi, Iirimaa, Itaalia Vabariigi, Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Madalmaade Kuningriigi, Austria Vabariigi, Portugali Vabariigi, Soome Vabariigi, Rootsi Kuningriigi, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi (Euroopa Liidu Liikmesriikide) ning Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi vahel Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi ühinemise kohta Euroopa Liiduga. RT II 2004, 3, 8.

asutamisleping)³. Seega on Eestil kohustus rakendada ja järgida ühenduse õigustikku ning analüüsida selle arengut, eesmärgiga teostada oma riiklikke poliitikaid.

Asutamislepingu sätetest on loogiliselt järeldatav, et Euroopa Liidu eesmärkide saavutamiseks on vajalikud ka rahalised vahendid või siis vähemalt ühinemislepinguga ühinenud riikide rahaliste vahendite eesmärgipärane kasutamine. Samas pole maksustamises, kui ühises tegevuses või vastava pädevuse realiseerimises, asutamislepingus otseselt kokku lepitud. Asutamislepingu artiklid 2-4 räägivad vaid majandustegevuse harmoonilisest arendamisest ühise poliitika kaudu, tollimaksude kaotamisest, vaba liikumise takistuste kõrvaldamisest ning vabal turumajandusel põhinevast konkurentsist. Maksusätted puudutavad peamiselt vaid liikmesriikide vahelise toodete ja teenuste diskrimineeriva maksustamise keeldu ning kaudsete maksude ühtlustamist.

Asutamisleping sätestab aga üheselt kokkuleppe nn põhivabadustes. Arvestada tuleb ka olulist asjaolu, et asutamislepingus käsitletud õiguste teostamisel on keelatud igasuguse diskrimineerimine kodakondsuse alusel. Asutamislepingus mainitud ühisturu ja siseturu loomise ja toimimise tagamise eesmärgil on liikmesriigid leppinud kokku põhivabadustes, milleks on kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine. Need neli põhivabadust on suunatud eelkõige liikmesriikidele, kellel on kohustus nende nelja põhivabadusega arvestada ning neist juhinduda ning liikmesriikide kodanikel on õigus eeldada, et selle nad saavad põhivabadusi realiseerida.

Ühenduse maksuõigus on pidevalt arenev valdkond. Arvestades, et 2004nda aasta mais liitus Euroopa Liiduga veel kümme uut liikmesriiki, on selge, et töö maksuõiguse arendamisel on ühenduse tasandil alles ees. Euroopa Liidus on kiiresti kasvav majanduslik integratsioon ning seoses sellega liiguvad enam nii isikud kui laieneb piiriülene äritegevus. Eestit kui liikmesriiki peaks igati huvitama ja otseselt mõjutama vastavad arengud ühenduse maksuõiguses.

Töös käsitletakse uurimisvaldkonnana otseseid makse. Otseseid makse on pikka aega peetud liikmesriikide siseriiklikuks küsimuseks. Tänapäevaseks aga paljud põhimõtted seoses isikute ja äriühingute otsese maksustamisega hakanud muutuma. Arengud otseste maksude vallas ühenduse tasandil on ebaselged võrreldes kaudsete maksudega kuna asutamislepingus

³ Euroopa Liidu leping. Euroopa ühenduse asutamisleping. Muudetud Nice'i lepinguga. Eesti Õiguskeele Keskus. Juura, Tallinn 2004. Käesolevas magistriväitekirjas on asutamislepingule viitamisel arvestatud Amsterdami lepinguga sisse viidud muudatusi asutamislepingu artiklite numeratsioonis.

puuduvad otsest maksustamist puudutavad sätted. Asutamislepingus sätestatud eesmärkide saavutamiseks on siiski reaalselt vajalik teatud ühtlustamine ka otseste maksude vallas. Eesmärgid on saavutatavad selle kaudu kui isikud oma põhivabadusi kasutavad. Selleks aga, et liikmesriikide kodanikud põhivabadusi reaalselt kasutada saaksid, peab nende kasutamine olema tagatud.

Tegelikkuses tekibki just sellest õiguslik konflikt liikmesriikide nn “enesemääramise õiguse”, mille hulka kuulub ka riikide õigus otsustada ise oma maksuküsimuste üle ning asutamislepingus sätestatud põhivabaduste tagamise kohustuse vahel. Konflikti süvendab veelgi asjaolu, et otsesed maksud on ka ühenduse enda tasandil suhteliselt ebapiisavalt reguleeritud (kui arvestada, et soovitakse tagada põhivabaduste reaalsel kasutamist ja kaitset). Seda “tühimikku” põhivabaduste kasutamise ja liikmesriikide suveräänse õiguse üle otsustada maksuküsimuste üle, on otseste maksude osas hakanud täitma eelkõige Euroopa Kohus.

Magistritöö eesmärgiks on analüüsida asutamislepingus sätestatud põhivabaduste avaldumist ühenduse õiguses, käsitleda Euroopa Kohtu lahendeid otseste maksude osas ning eeltoodust tulenevalt analüüsida vastavaid mõjutusi ühenduse maksuõigusele otseste maksude osas. Analüüsitakse ka ühenduse õiguse mõju Eesti maksuõigusele.

Magistritöö lõpptulemuseks peaks olema selge ja jälgitav ülevaade ühenduse kehtivast õigusest ning olulisemates EK lahenditest otseste maksude vallas ning sellest tulenevad järeldused võimalike arengute osas.

Magistritöö kirjutamisel on aluseks võetud otsest maksustamist puudutav ühenduse esmane õigus, teisene õigus ning Euroopa Kohtu (käesolevas töös viidatud kui EK) lahendid. Kasutatud on maksuteadlaste monograafiaid, artiklite kogumikke, analüüse, maksuseaduste kommentaare, jm maksuõigusteoreetilisi teoseid ning Euroopa Komisjoni ettepanekuid ja soovitusi. Keskendutud on eelkõige EK (kui hetkel olulisima maksuõiguse arendaja ühenduse tasandil) praktika edasiandmisele ja analüüsimisele.

Otsestest maksudest on käsitletud eelkõige, Eesti lugeja mõistes, tulumaksuga seonduvat (juriidiliste isikute ning füüsiliste isikute tulumaks). Vähemal määral on pööratud tähelepanu teistele otsestele maksudele (näiteks sotsiaalmaksule)⁴. Selline keskendumine on eelkõige tingitud asjaolust, et ühenduste tasandil on käsitletud otsestest maksudest enim tulumaksuga

⁴ Erialakirjanduses on arutletud ka selle üle, kas sotsiaalse iseloomuga maksed on üldse maksud. V.t näiteks Williams, D.W. *op.cit.* lk 27.

seonduvat (tulumaks puudutab isikuid otseselt ning on esimene, mida piiriülese liikumise puhul arvestatakse). Sotsiaalmaksu reguleerib Euroopa Nõukogu määrus nr 1408/71 (EMÜ), mis reguleerib riigi pädevust nii maksustamise kui hüvede osas, siis ei ole tulumaksuga võrreldes selles osas ka nii palju probleeme.

Euroopa Liidu (EL) mõttes käsitletakse töös ainult ühenduse õigustikuga seonduvaid initsiatiive ning mitte EL-i initsiatiive ja seisukohti teiste organisatsioonide, nagu näiteks WTO, OECD jms. juures. Põhjendatud on selline käsitlus eelkõige vajadusega piirata käsitletavat teemat ning asjaoluga, et ühenduse õigus on hetkel ainus valdkond, mille areng mõjutab otseselt liikmesriikide jurisdiktsioone.

Magistritöö on jagatud neljaks osaks. Esimeses osas antakse ülevaade ühenduse esmasest õigusest otsuste maksude osas. Teises osas käsitletakse ühenduse teisest õigust: otseseid makse puudutavaid direktiive ja määrusi ning otseseid makse mõjutavaid administratiivseid sätteid. Samuti analüüsitakse Eesti õiguse kooskõla ühenduse direktiividega. Kolmandas osas antakse ülevaade EK lahenditest. Lahendite puhul on välja toodud otsuse tegemise asjaolud. Autori arvates on see oluline eelkõige seetõttu, et mõista EK seisukohti. EK on oma praktika kaudu asunud välja töötama ühenduse õiguse põhimõtteid (sisuliselt siis esmast õigust). Kuigi EK on tugevasti mõjutatud kontinentaal-euroopa õigussüsteemist, on tema lahendid *de facto* siiski pretsedendiõigust meenutavad. Seetõttu on oluline EK poolt loodava praktika mõistmiseks teada selle praktika aluseks oleva juhtumi asjaolusid. Neljandas osas käsitletakse võimalikke otseseid makse puudutavaid arenguid nii ühenduse kui ka Eesti tasandil. Lõppsõnas tehakse järeldus käsitletud teemade kohta. Magistritööle on lisatud inglisekeelne resüme.

Magistritöös on kasutatud autori enda tõlkeid EK praktikast ja ühenduse teisest õigusest. Kahjuks ei võimaldanud eesti keeles avaldatud ühenduse õiguse ametlikud tõlked autoril just alati sisuliselt mõista nende tõlgete aluseks olevate tekstide olemust.

Loodetavasti on EK praktika käsitlemine eesti keeles abiks nii ühenduse maksuõigusest huvitatud üliõpilastele kui ka juristidele-praktikutele, kes tunnevad huvi põhivabaduste realiseerimise vastu maksuõiguses. Töös käsitletava ühenduse seadustiku ning vastava kohtupraktika tundmaõppimine aitab hinnata võimalikke tulevikustsenaariumite mõjusid ja teha oskuslikumaid valikuid.

I ESMANE ÕIGUS. ASUTAMISLEPING

1. Üldist. Diskrimineerimise keeld

Ilmselt suudavad paljud lugejad meenutada aegu, mil elama asumine Eestist välismaale oli juba võimalik, kuid sellega kaasnesid erinevate maksudega: tollimaksude, tulumaksuga seonduvad probleemid jms. Rääkimata äriühingutest, kelle tegevuse arendamist Eestis või harvemini ka Eestist väljas saatsid nii ettevõtte “kolimisega” seotud tollimaksud, dividendide maksustamisega seotud probleemid ning topeltnmaksustamine. Samasugune olukord on valitsenud ka EL-i liikmesriikide puhul ning paranenud on see alles ühenduse õiguse arenguga⁵.

Vaatamata teatud ühistele arusaamadele maksustamise alustest ning riikidevahelistele maksulepingutele, on ka käesoleval ajal liikmesriikide maksuseadused piisavalt erinevad. Eelkõige on erinevused märgatavad maksubaasi osas. Näiteks käsitletakse erinevalt äriühingu maksustamisele kuuluvat tulu. Samuti on erinevused füüsiliste isikute maksustatava tulu osas. Erinevused on paljuski tingitud sellest, et maksustamise eesmärk ei ole mitte ainult riigieelarve täitmine vaid maksustamise kaudu teostavad riigid ka oma poliitikat: näiteks teatud valdkondade arengu soodustamine, sotsiaalküsimuste lahendamine jms.⁶ EL-i õigusruumis on riikide maksupoliitika seotud erinevate ühiskonnamudelitega, millel on oma väärtushinnangud ja ajalugu ning kokkulepped.

Ülesanded, mille taotlemiseks ühendus loodi, on loetletud asutamislepingu artiklis 2, milles on välja toodud ühisturu ning majandus- ja rahaliidu rajamine. Selle ülesande saavutamisel kasutatakse poliitikaid, millega muu hulgas edendatakse ühenduse kõigis osades majandustegevuse harmoonilist, tasakaalustatud ja säästvat arengut, luues kõrge taseme tööhõivele ja sotsiaalkaitsele, ühtlustades konkurentsivõimet ja majanduslikku suutlikkust ning lähendades liikmesriikide majanduslikku ja sotsiaalset solidaarsust ning lähendades ja parandades elatustaset ja elukvaliteeti.

On selge, et selliste eesmärkide saavutamiseks on vaja muu hulgas ka ulatuslikke rahalisi vahendeid ning samuti on loogiline, et kui toimub majanduslik ja sotsiaalne ühtlustamine ning

⁵ Siinkohal tuleb küll märkida, et 19. sajandi lõpus ja 20. sajandi alguses erinevused maksuküsimustes Euroopa territooriumil elanud elanikke muidugi ei takistanud.

⁶ Sellisel viisil on Eestis näiteks püütud toetada eluaseme soetamist, võimaldades maksustamisperioodi tulust maha arvata eluaseme soetamiseks võetud laenu või liisingu intressid, v.t. TuMS § 25. Diskuteerida võib põhimõtteliselt, kas tegemist on eluaseme soetamise toetamisega või krediitiasutuste laenupoliitika toetamisega.

elukeskkonna parandamine, siis on selle eesmärgi saavutamiseks vaja ühtseid maksustamise põhimõtteid.

Artiklis 2 nimetatud põhimõtted on formeeritud ühenduse ülesanneteks, mida kajastavad eelkõige asutamislepingu artiklid 3 ja 4. Artiklis 3 märgitud ülesannetest nähtub, et ühenduse integratsiooniprotsessil on kaks põhimõttelist väljundit – liikmesriikide seaduste lähendamine ehk niinimetatud positiivne integratsioon ja teatud keeldude süsteem ehk teisisõnu negatiivne integratsioon. Negatiivse integratsiooni väljundiks on asutamislepingus sätestatud neli põhivabadust: kapitali, teenuste, isikute ja kaupade vaba liikumine, mille eesmärgiks on suurema majandusliku (ja sellest mõjutatult ka sotsiaalse) ühtsuse saavutamine. Need, nn neli põhivabadust on ühenduse eesmärkide saavutamise nurgakivid ja neid põhimõtteid toetavad asutamisevabadus ning võrdne kohtlemine⁷.

Eluliste asjaolude kohandamine ühenduse õigustikku toimub nende põhivabaduste kontekstis. Vaatamata sellele, et liikmesriikidel on otseste maksude osas õigus olla suveräänne, peavad liikmesriigid nii üksikult kui ka koos tegutsedes oma vastava suveräänsuse teostamisel tegutsema ühenduse õigusest lähtudes⁸.

Asutamisleping käsitleb maksustamist piiratult. Tähelepanu on koondunud eelkõige kaudsetele maksudele, mille osas on õiguslikud alused ühtlustamiseks tänaseks saavutatud. Otseste maksude osas on asutamisleping äärmiselt napisõnaline, piirdudes vaid sättega, mille kohaselt ükski liikmesriik ei kehtesta teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse.⁹ Asutamislepingu artiklid 56-58 reguleerivad kapitali siirdeid¹⁰.

Tulenevalt asjaolust, et ühise siseturu toimimiseks on vajalik konsensus mitte üksnes kaudsete maksude osas vaid ka otseste maksude osas, mida asutamisleping praktiliselt ei reguleeri, siis toimub liikmesriikide tegevuse ühtlustamine eeskätt vastavalt Euroopa Kohtu (EK) lahenditele. Senised rohkem kui 90 EK lahendit otseste maksude valdkonnas tuginevad põhiosas asutamislepingus sätestatud kapitali vaba liikumise ning mittediskrimineerimise

⁷ Lier, A.P; Vliet D.G; Heering A.D; Zevenboom G.H. Tax and Legal Aspects of the EC Harmonisation. Deventer-Boston, 1993, lk 23.

⁸ Selline on jätkuvalt olnud EK seisukoht alates lahendist C-270/83 *Commission v France* [1986] ECR 273, p 26. Nn. “*tax credit case*”.

⁹ Asutamisleping, artikkel 90.

¹⁰ Siirdehinda on majanduses defineeritud kui hinda mida organisatsiooni üks üksus küsib oma toodete või teenuste eest sama organisatsiooni teiselt üksuselt. Siirdehindade maksustamine puudutab selliseid tehinguid, mida teevad omavahel seotud isikud. Sellele vastandub sõltumatute isikute vahel tehtavate tehingute hind ehk turuhind

põhimõtetele. Samuti on otseste maksude puhul kasutatav asutamislepingu teiste sätete laiendav tõlgendamine.

Asutamislepingu artiklis 12 sätestatud mittediskrimineerimise põhimõte on üks asutamislepingu nurgakividest, keelates igasuguse diskrimineerimise kodakondsuse alusel. Arvestada tuleb, et diskrimineerimist otseselt kodakondsuse alusel tuleb praktikas siiski harva ette. Diskrimineerimine võib toimuda nii otsese diskrimineerimisena kui ka kaudse diskrimineerimisena.

Otsese diskrimineerimise all mõeldakse diskrimineerimist rahvuse (kodakondsuse) alusel. Rikkumine võib väljenduda nii sarnaste situatsioonide erinevas kohtlemises kui ka erinevate situatsioonide sarnases kohtlemises. Ebavõrdne kohtlemine on keelatud kui seda ei saa objektiivselt õigustada¹¹.

Kaudne diskrimineerimine on sisuliselt otsese diskrimineerimise edasiarendus. Kaudse diskrimineerimise oluline väljund on residentsus. Residentsuse mõiste on nii rahvusvahelise kui ka ühenduse maksuõiguse üks kesksemaid põhimõisteid¹². Seega väljendub ka mittediskrimineerimise põhimõte maksunduses eelkõige diskrimineerimise keelamises residentsuse alusel.

Erinevatel ajaperioodidel on Euroopa Kohus andnud diskrimineerimise keelu sätete erinevaid tõlgendusi, mis omakorda peegeldab ilmekalt ühenduse õiguse arengut. Nimelt lahendis C-112/91 Werner¹³ leidis, kohus, et kodanik Werner ei saa toetuda tolleaegsele Euroopa Majandusühenduse Lepingu artiklile 7 (nüüdne asutamislepingu artikkel 12), mis sisaldab mittediskrimineerimist puudutavat üldreeglit (*lex generalis*). Kohus leidis, et kui siseriiklik seadusesäte on juba kooskõlas artiklis 52 sätestatud erireegluga (*lex specialis*), siis on see automaatselt kooskõlas ka üldreeglis sätestatuga. Artiklis 7 sätestatud üldreegel saab rakenduda ainult sellistes küsimustes, kus lepingus erisäte puudub.

Euroopa Liidu Lepingu jõustumise järel pöördus Werner 1993ndal aastal oma samasisulise nõudmisega taas Saksamaa maksuameti poole. Probleem aga teistkordselt kohtusse ei

¹¹ V.t. Case 16/77 Ruckdeschel v. Hauptzollamt Hamburg st. Annen [1977] p 7.

¹² Jones, A. Further Thoughts on Non-Discrimination in Europe Following Asscher. British Tax review, 1997, p 75.

¹³ Euroopa kohtu lahend nr C-112/91 Werner [1993] ECR I-429. Samal teemal v.t. ka Uustalu, E. Euroopa Kohus leidis: teise riiki elama asumise raskendamine kodaniku liikumisvabadust ei piira. Maksumaksja, 2001 nr 9, lk 32-33.

jõudnud. Seetõttu jääb teadmata millise tõlgenduse oleks EK andnud pärast asutamislepingu jõustumist¹⁴.

Ühes hilisemas lahendis on EK arendanud oma seisukohta ning sedastanud, et diskrimineerimise keelule on põhimõtteliselt võimalik tugineda siis, kui ei saa tugineda teistele asutamislepingu sätetele¹⁵. Sellest võib järeldada, et asutamislepingus sätestatud põhivabadused on diskrimineerimise keelu suhtes käsitletavad *lex specialisena* ning mittediskrimineerimise keeld on põhivabaduste kohaldamise üks vahenditest.

Viimastel aastatel on diskrimineerimist keelustavate sätete puhul EK kasutanud laiendavat tõlgendamist ning hakanud mittevastavateks tunnistama ka mittediskrimineerivaid piiranguid¹⁶. Nii on näiteks EK praktika kohaselt hakatud lugema mittevastavateks igasuguseid piiranguid, mis takistavad või raskendavad nelja põhivabaduse teostamist, olenemata sellest, kas seda teostatakse residentide või mitteresidentide suhtes¹⁷.

Igasuguste, s.h. mittediskrimineerivate piirangute keelustamine on ajendatud eelkõige kaupade vaba liikumise põhimõttest. EK on kaupade vabale liikumisele andnud laia kohaldamisala alates nn *Dassonville*'i printsiibi rakendamisest, millega EK lootis ilmselt luua nn põhivabaduste kohaldamise süsteemi¹⁸.

Diskrimineerimise keeld on seega põhivabaduste kohaldamise oluline avaldusvorm ning sellega on seotud ka mitmed kolmandas peatükis käsitletavad kohtulahendid.

2. Maksustamise sätted asutamislepingus

Asutamislepingu artiklite 90-93 eesmärgiks on kindlustada ühisturu toimimine ja sätted reguleerivad maksude harmoniseerimist. Artikkel 90 sätestab diskrimineerivate maksude kohaldamise keelu teise liikmesriigi toodetele. Artikkel 93 annab Euroopa Ühenduse

¹⁴ Uustalu, E. *ibid.* lk 33.

¹⁵ EK C-305/87. *Comission vs Greece*. European Court reports 1989, lk 1146, punkt 13.

¹⁶ Gribnau, H.L.M. *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation. The Struggle for Equality in European Tax Law*. Kluwer Law International. London – the Hague – New York, 2003

¹⁷ EK otsused: C-19/92 *Kraus v Land Baden Württemberg* [1993] p 32; C-3/95 *Reisebüro Broede v Sandker* [1996], p 25. C-212/97 *Centros Ltd v Erhevs-og Selskabsstyrelsen* [1999] p 21.

¹⁸ EK C- 8/74 *Procureur du Roi v. Dassonville et al.* [1974] punkt 5. (EK sätestas, et liikmesriikide poolt kehtestatud kaubandusreeglid, mis võivad otseselt või kaudselt kahjustada ühenduse sisest kaubandust, on käsitletavad koguseliste piirnagutena ning seega vastuolus ühenduse õiguse põhimõtetega.) Viidatud Gribnau, H.L.M.; *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation. The struggle for equality in European Law*. Kluwer Law International, 2003. lk 105, kaudu.

nõukogule (töös edaspidi viidatud kui nõukogu) õiguse võtta vastu sätteid kaudsete maksude harmoneerimiseks. Artikkel 94 alusel saab nõukogu ühehäälselt anda direktiive liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad ühisturu rajamist ja toimimist.

Kuna asutamisleping otseste maksude osas “vaikib” siis võiks järeldada, et artiklis 94 antav volitus ühehäälselt võtta vastu direktiive, mis ühtlustavad õigusnorme peaks puudutama eelkõige kaudseid makse. Tähelepanu tuleb siinkohal pöörata siiski sellele, et tegemist on väga üldise iseloomuga sättega. Autori arvates ei viita tegelikkuses miski sellele, et selle sätte alusel ei saaks reguleerida otseste maksudega seonduvat.

Sisuliselt saab nõukogu võtta selle sätte alusel vastu ka vastavaid meetmeid tulumaksu reguleerimiseks ja praktikas ongi artikkel 94 aluseks otseste maksude osas antud ühtlustavatele direktiividele. Seega on artikkel 94 aluseks otseste maksude alaste direktiivide vastuvõtmiseks vaatamata sellele, et asutamisleping otseselt otsesteid makse ei käsitle. Nimetatud volitusnormi kasutamist piirab direktiivide vastuvõtmisele kehtestatud ühehäälsuse nõue. Arvestades, et otsesed maksud on “näiliselt jäetud” liikmesriikide pädevusse ning 25 liikmesriiki peavad sellisel juhul harmoneerimiseks andma oma nõusoleku, on seadustiku areng otseste maksude ühtlustamise osas vähene.

Asutamislepingu artikkel 293 teine taandus reguleerib liikmesriikide üksteisega läbirääkimistesse astumist, et tagada topeltmaksustamise kaotamine ühenduse piires. Artikkel ei täpsusta, kas tegemist on kohustusega astuda üksteisega vajadusel läbirääkimistesse või õigusega nõuda läbirääkimisi. Nimetatud sätte kohaselt liikmesriikidel pelgalt volitus “*astuda üksteisega läbirääkimistesse kui selleks on vajadus*”. Seega on liikmesriikidel kohustus toimida parimal võimalikul viisil kuid tulemuse saavutamise kohustus puudub. Sõnastus “*vajaduse korral*” viitab sellele, et liikmesriigid astuvad üksteisega läbirääkimistesse ainult siis kui ühenduse institutsioonide tegevus ei ole piisav.

Praktikas on artikkel 293 maksuõiguslikuks väljundiks riikidevahelised kahepoolsed topeltmaksustamise vältimise lepingud (edaspidi töös viidatud kui maksulepingud). Maksulepingutega lepivad riigid kokku oma fiskaalõiguste piiramises teatud osas ning maksustamise õigusest loobumises.

EK on asunud seisukohale, et artikkel 293 kohaselt on liikmesriikidel volitus astuda vajadusel läbirääkimistesse¹⁹, kuid ei anna üksikisikule õigust pöörduda kohtu poole ja nõuda, et liikmesriigid seda teeksid. EK otsuse kohaselt ei ole artikkel 293 seega otsekohaldatav²⁰. Liikmesriikidel on õigus otsustada meetmete üle, millega saavutatakse topeltmaksustamise vältimise eesmärk²¹.

Asutamislepingust on püütud leida sätteid, mis võimaldaksid Euroopa Ühenduse institutsioonidel vastu võtta otsest maksustamist puudutavaid õigusakte või siis asutamislepingust tulenevat kohustust vastavat valdkonda ühtlustada. Välja võiks tuua näiteks artikli 308, mille kohaselt *“kui ühisturu toimimise käigus peaks ühenduse mingi eesmärgi saavutamiseks osutama vajalikuks ühenduse meede, mille jaoks käesolev leping ei ole sätestanud vajalikke volitusi, siis võtab nõukogu komisjon ettepaneku põhjal ja pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendiga ühehäälselt vastu asjakohased meetmed”*.

Seega loob artikkel 308 võimaluse võtta kasutusele *“vajalikke ning asjakohaseid meetmeid”*, juhul kui ühisturu toimimise tagamiseks peaks osutama mingi eesmärgi saavutamiseks vajalikuks ühenduse meede, mille jaoks asutamislepinguga ei ole antud vajalike volitusi. Artikkel 308 on näiteks aluseks määrusele nr 2137/85/EMÜ (Euroopa Majandushuviühing) ning määrusele nr 2157/01/EÜ (Euroopa Äriühingu põhikirja kohta).

Artikli 308 kasutamine aitaks teoreetiliselt laiendada ühenduse volitusi ning kehtestada volitusi ka sellistes valdkondades, mis ei ole otseselt asutamislepinguga kaetud. Samas ei kiirenda artikkel 308 ega muuda ka efektiivsemaks otseste maksude alase regulatsiooni vastuvõtmist, kuna selle artikli alusel ei saa siiski mööda minna ühehäälsuse nõudest, mis on ühenduse õiguse arengu tõhustamise „komistuskiviks“.

Mõned autorid on seisukohal, et liikmesriikidel puudub kompetents võtta siduvaid kohustusi kolmandate riikide ees ning selline kompetents kuulub ühendusele. Samuti, et ühendusele sellise kompetentsi omistamine võiks olla direktiivide kaudu kohaldatav ka otsestele maksudele²². Kriitikute arvates aga ei arvesta selline seisukoht tõsiasjaga, et maksualased

¹⁹ Samas väidavad erialspetsialistid, et artikkel 293 jätab liikmesriikidele siiski suure diskretsiooniõiguse otsustamiseks, kas läbirääkimised on vajalikud või mitte. V.t. kohtujuristi arvamus lahendis C-336/96 p-s 35.

²⁰ Euroopa Kohtu 12.05.1998.a lahend C-336/96 (Gilly) artiklid 15 ja 17.

²¹ Artikkel 293 alusel on vastu võetud sidusühingute topeltmaksustamise vältimise konventsioon nr 90/436/EEC.

²² Haemaekers, H.; “Corporate tax policy and competence of the European Community: an EC tax convention with non-member States?”, European taxation, 1990, 358; Van Thiel, S. “The prohibition of Income tax discrimination in the European Union: what does it mean?”, European Taxation, 1994, 303; Lier, A.P; Vliet D.G; Heering A.D; Zevenboom G.H. Tax and Legal Aspects of the EC Harmonisation. Deventer-Boston, 1993.

direktiivid on kohaldatavad ning reguleerivad ainult liikmesriikide vahelisi suhteid ning ei ole kohaldatavad suhetele kolmandate riikidega²³.

Kõik eelpoolmainitud katsed leida sätet, mis kehtestaks ühenduse institutsioonidele kohustuse ühtlustada otseseid makse, on senini läbikukkunud. Valdavalt on jõutud järeldusele, et otseste maksude osas on kohaldatav subsidiaarsuspõhimõte²⁴. Paljud autorid peavad subsidiaarsuspõhimõtte kohaldamist efektiivseks vaid poliitilise juhtimise alal²⁵. Samas on autoreid, kes on seisukohal, et subsidiaarsuspõhimõtte saab olla kasutatav ka juriidilise argumendina²⁶.

Vaatamata sellele, et on vaieldav, mis on asutamislepingu eesmärgid otsese maksustamise osas, on siiski ebatõenäoline, et lähiajal kehtestatakse näiteks ühtne äriühingute tulumaksumäär.

Vastavate sätete puudumisel otseste maksude osas saab ühtlustamine toimuda siiski ainult asutamislepingu artikli 94 kaudu.

Aastate jooksul on nõukogule esitatud mitmeid ettepanekuid otseste maksude ühtlustamiseks. Ettepanekud on hõlmanud näiteks äriühingute tulumaksu baasi ühtlustamist kui ka dividendide maksumäärade ühtlustamist. Kõik sellekohased ettepanekud on ebaõnnestunud. Seda eelkõige ilmselt seetõttu, et nõukogu tasemel ei ole jõutud järeldusele, et ühtlustamine oleks vajalik.

Asutamislepingu artikkel 5 kehtestab kolm põhilist kriteeriumit, mis mõjutavad ühtlustamist.

Nendeks on:

- ühendus saab võtta tarvitusele meetmeid ainult siis, kui liikmesriigid ise ei suuda täielikult saavutada kavandatava meetme eesmärke;

²³ Jones, J.F.A. Flows of capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European tax law, EC Tax Review, 1998, 95.

²⁴ Subsidiaarsuspõhimõtte on kehtestatud Asutamislepingu artiklis 5: "Ühendus toimib käesoleva lepinguga talle antud volituste ning temale seatud eesmärkide piires. Valdkondades, mis ei kuulu ühenduse ainupädevusse, võtab ühendus kooskõlas subsidiaarsuse põhimõttega meetmeid ainult niisuguses ulatuses ja siis, kui liikmesriigid ei suuda täielikult saavutada kavandatava meetme eesmärke ning seetõttu võib neid kavandatava meetme ulatuse või toime tõttu paremini saavutada ühenduse tasandil. Ükski ühenduse meede ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik käesoleva lepingu eesmärkide saavutamiseks."

²⁵ Lang, T. What powers should the European Community have?, European Public Law, 1995, 97; Dehousse, Community Competences: are there limits to growth?; Europe after Maastricht: an ever closer Union, Munich, 1994; Emilou. Subsidiarity: an effective barrier against the enterprises of ambition, European Law Review, 1992, 383.

²⁶ Jacqué-Weiler. On the road to European Union. A new judicial architecture: an agenda for the intergovernmental conference, Common Market Law Review, 1990, 185.

- eesmärki on parem saavutada ühenduse tasandil;
- ühenduse meetmeid ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalikud käesoleva lepingu eesmärkide saavutamiseks.

Artikli 5 kohaldamise osas on nõukogu seisukohal, et selleks, et määratleda kas ühendusel on volitusi võtta kasutusele meetmeid, tuleb olukorda hinnata artiklis 5 sätestatud põhimõtete valguses. Seega peab eesmärk olema ühenduse poolt paremini saavutatav ning peab olema proportsionaalne ja asutamislepingu eesmärkidega kooskõlas²⁷.

Paraku jääb ühehäälsuse nõue ilmselt lahendamata küsimuseks, mis domineerib ühenduse otseste maksude ühtlustamise protsessis. Katsed ühehäälsuse nõuet maksustamise sätete osas kaotada ei ole andnud tulemusi ning viimati kukkus see läbi Euroopa Liidu Nõukogu kohtumisel Nice's aastal 2000.

Samas on tähelepanuväärne, et Nice'i leping²⁸ sisaldab sätteid, mis võivad muuta institutsionaalset pädevust otseste maksude osas. Nizza lepinguga täiendati asutamislepingu artiklit 11, mis varasemas redaktsioonis andis igale liikmesriigile õiguse kasutada vetot teiste liikmesriikide vahelise "tõhustatud koostöö" osas. Asutamislepingu artikli 11 Nice'i lepingu järgne redaktsioon sellist võimalust aga enam ei sätesta²⁹.

Seega võiks teoreetiliselt olla võimalik situatsioon, kus osad liikmesriigid harmoniseerivad tõhustatud koostöö kaudu maksubaasi ning teistel liikmesriikidel tuleb arvestada sellest tulenevate tagajärgedega.

Esimesed ilminguteks nendest tendentsidest võib pidada Euroopa Komisjoni mõningaid avaldusi. Näiteks leiab komisjon, et äriühingute maksustamiseks ühtsete reeglite kujundamise idee on leidnud liikmesriikidelt piisavalt toetust, et sellega edasi minna.

Algatusega ühineksid need riigid, kes taolisest maksualasest koostööst huvitatud on ning maksubaasi ühtlustamine võiks olla esimene samm. Komisjon arvab, et maksubaasi

²⁷ Commission Communication to the Council and the European Parliament, EC Bulletin 10, 1992, 116 and 1 st Report of Commission on Subsidiarity.

²⁸ EC Official Gazette no C/80, 10.03. 2001.

²⁹ Konsolideeritud Asutamislepingu artikli 11 kohaselt " *Liikmesriigid, kes kavatsesid mõnes käesolevas lepingus nimetatud valdkonnas omavahel sisse seada tõhustatud koostöö, pöörduvad taotlusega komisjoni poole, kes võib teha nõukogule sellekohase ettepaneku. Juhul kui komisjon ettepanekut ei tee, teatab ta asjaomasele liikmesriigile selle põhjustest. Lõikes 1 osutatud tõhustatud koostöö sisseseadmise loa annab nõukogu kvalifitseeritud häälteenamusega vastavalt Euroopa Liidu lepingu artiklitele 43-45 komisjoni ettepaneku põhjal ja pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendiga /.../.*"

ühtlustamine aitab oluliselt kergendada reeglite koormat Euroopa firmadele tagamaks nende konkurentsivõime rahvusvahelisel turul. Komisjon usub, et on saanud oma kavale esialgse positiivse reaktsiooni Hollandist, Rootsist, Taanist, Soomest, Austriast, Poolast, Slovakkias, Eestist ja Ungarist ning Prantsusmaalt ja Saksamaalt³⁰.

Eesti Valitsuse seisukoht on laia maksubaasiga maksusüsteemi toetamine ja erinevuste minimeerimine erinevate maksuliikide osas EL-is. Eesti Valitsus peab vajalikuks ühehäälsuse printsiibi säilitamist ning otseste maksude poliitika jätmist riigi pädevusse. Eesti ei toeta maksumäärade ühtlustamist³¹.

3. Riigiabi

Asutamislepingu artikkel 87 reguleerib riigiabi andmist, sätestades, et igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik millisel kujul antav abi on ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kui see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.

Artikkel 87 sätestab põhimõtteliselt reegli, et igasugune abi, mis kahjustab liikmesriikide vahelist kaubandust on taunitav. Arutletud on selle üle, kas see säte võiks olla kohaldatav ka maksustamisega seotud küsimustele. Maksustamist puudutab see autori arvates seetõttu, et mitmete liikmesriikide kõrge äriühingute tulumaks on näiteks kompenseeritav erinevate toetusmeetmete kaudu³².

Komisjon kiitis 1997ndal aastal heaks nn juhendi artikli 87 sätete kohaldamisest äriühingute maksustamisel. Juhend oli aluseks ka komisjoni märkustele riigiabi sätete kohaldatavusest äriühingute otsestele maksudele³³. Seega asus komisjon seisukohale, et ei ole oluline, kas abi antakse maksude kujul või mõnel muul viisil. Seetõttu on abi keelatud juhul kui abi vastab alljärgnevatele kriteeriumitele:

- soodustab äriühingut näiteks maksuvabastuste või soodustuste kaudu või võimaldab ajatada maksuvõlgnevust või kustutada maksuvõlgnevust;
- abi osutatakse liikmesriigi ressurssidest;

³⁰ Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.aktiva.ee/y/z0zNEWSy240560.html>

³¹ Valitsuse eesmärgid Euroopa Liidus Hollandi eesistumisperioodil. Kinnitatud valitsuse otsusega 23.09.2004. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://www.riigikantselei.ee/failid/valitsuse_eesmargid_holland1.pdf

³² v.t. ka Williams, D.W. *op.cit.*

³³ Commission notice on the application of State aid rules to measures relating to direct business taxation. Official Journal of the European Communities, 10.12.1998. 98/C/384/03.

- abi kahjustab või ähvardab liikmesriikide vahelist konkurentsi;
- abi on valikuline (tagatud ei ole võrdne kohtlemine).

Juhul kui maksumeedmed vastavad eelnimetatud kriteeriumitele, siis on nad käsitletavad mittevastava riigiabina asutamislepingu artikkel 87 tähenduses.

Riigiabina ei käsitleta tehnilist laadi maksusätteid nagu näiteks kahjude mahaarvestamise meetodikaid, tootmiskulude mahaarvestamist jne. Kuna riigiabi osas ei ole võimalik teha üheseid järeldusi, siis hindab komisjon iga üksikut juhtu eraldi lähtudes konkreetsetest asjaoludest.

II TEISENE ÕIGUS

1. Direktiivid

1.1. Ühinemisdirektiiv

Erinevate liikmesriikide äriühingute ühinemine, jagunemine, varade üleandmine ja osade või aktsiate asendamine võib kaasa tuua piiranguid või ebasoodsamaid maksustamistingimusi, kui on ühe või teise tehingupoole riigi maksukorralduses.

Nõukogu direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (nn ühinemisdirektiiv)³⁴ käsitleb äriühingute reorganiseerimise käigus tekkiva kasu vara võõrandamisest maksustamist.

Direktiivi kohaselt on vajalik kehtestada konkurentsieeliseid vältivad maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohanduda ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet. Direktiiv püüab seega luua olukorra, kus kaotatakse negatiivsed mõjud, mis võivad kaasneda erinevates liikmesriikides asuvate äriühingute reorganiseerimisega. Näiteks võib äriühingute ühinemise järgselt tekkida arvestuslik kasum varade üleandmisest või osaluse asendamisest uue äriühingu osalusega. Ühinemisdirektiivi eesmärgiks on sellise kasumi maksustamise vältimine.

Direktiiv katab seega järgmisi õiguslikke reorganiseerimisi:

- ühinemine;
- jagunemine;
- varade üleandmine (varade ühendamine, mitterahalised sissemaksed);
- aktsiate või osade asendamine.

³⁴ Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (90/434/EEC); OJ L 225, 20.8.1990. Muudetud nõukogu 17.02.2005 direktiiviga 2005/19/EC, mille artikliga 1 muudeti ka pealkirja. Tähelepanu tuleks pöörata sellele, et lisaks pealkirja muutmisele viidi direktiivi sisse ka mõisted „varade üleandmine“ ning „osaline eraldumine“ (*partial divison*), millega eesti keelne tõlge tervikuna ei arvesta.

Direktiivi artiklid 4 ja 9 sätestavad, et ühinemine ja jagunemine ning mitterahaline sissemakse ei tohi põhjustada üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse (turuväärtuse) ja maksustatava väärtuse vahest tekkinud kasu vara võõrandamisest maksustamist.

Direktiivi kohaselt on maksustatavaks väärtuseks väärtus, millest lähtuvalt oleks arvatud üleandva äriühingu poolt saadav kasu või kahju tema tulu kasumi või vara võõrandamisest saadava kasu maksustamisel, kui vara või kohustused oleksid müüdnud ühinemise või jaotumise ajal, kuid neist sõltumata (artikkel 4 lg 1 alalõige 1).

Üleantud varade ja kohustuste all peetakse silmas üleandva äriühingu varasid ja kohustusi, mis ühinemise või jagunemise tagajärjel seotakse püsiva tegevuskohaga, mis asub üleandva äriühingu liikmesriigis ja mis osaleb maksustamisel arvesse võetava kasumi või kahjumi tekkimises (artikkel 4 lg 1 alalõige 2).

Direktiiv ei sätesta püsiva tegevuskoha mõistet, seega lähtutakse püsiva tegevuskoha määramisel liikmesriikide siseriiklikust õigusest või liikmesriikide vahelistest topeltmaksustamise vältimise lepingutest. Eestis on püsiva tegevuskoha mõiste defineeritud tulumaksuseaduse (TuMS) §-s 7, mille kohaselt püsiv tegevuskoht on igasugune koht, mille kaudu toimub täielikult või osaliselt mitteresidendi püsiv majandustegevus. Samuti loetakse Eestis püsiv tegevuskoht tekkinuks ka siis, kui mitteresidendi nimel tegutseb mõni teine isik (TuMS § 7 lg 2 tähenduses esindaja). Mitteresidendi tulu, mida ta saab Eestis püsiva tegevuskoha kaudu arvestatakse kui tulu, mida mitteresident oleks võinud saada iseseisva maksumaksjana (TuMS § 7 lg 3)³⁵.

Üleantava vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahest tekkinud arvestuslikku kasumit ei maksustata kui äriühing arvestab üleantud vara ja kohustustega seotud amortisatsiooni samadel alustel kui siis, kui ühinemist või jagunemist poleks toimunud. Sisuliselt tähendab see seda, et ühinemise või jagunemise järgne amortisatsiooniarvestus ei tohi kaasa tuua varasema arvestusega võrreldes soodsamat maksustamist.

Kui liikmesriigi siseriikliku õiguse alusel on maksukohustuslasel õigus arvestada seoses üleantavate varade ja kohustustega amortisatsiooni ja kasusid ning kahjusid erinevalt, siis ei

³⁵ Mitteresidendi püsiva tegevuskoha kohta vt ka Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu 2000, lk 105-113. Samuti Kurist, A. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja tulumaksuseaduses. Juridica, 1998, nr 9, lk 450-453.

saa kohaldada vara võõrandamisest saadava kasu mittemaksustamist nende varade ja kohustuste suhtes, millele soodsamat amortisatsiooni kohaldatakse (artikkel 4 lg 3).

Seega annab artikkel 4 sisuliselt valikuvõimaluse – kas kasutada kõrgemat amortisatsioonimäära, hinnates vara üles selle turuväärtuseni (juhul kui siseriiklik õigus seda võimaldab)³⁶ või lähtuda direktiivi artikkel 4 lõikest 1. Kui kasutatakse üleshindamise meetodit, siis sellisel juhul maksustatakse maksukohustuslast reorganiseerimise hetkel. Samas võimaldatakse maksukohustuslasel kohaldada varade kõrgema maksustamisväärtuse tõttu ka kõrgemat amortisatsioonimäära.

Nõukogu direktiiviga 2005/19/EÜ muudeti ühinemisdirektiivi artikkel 4 kohaldamise ulatust. Muudatuste kohaselt kohaldatakse artiklit 4 nüüd selgesõnaliselt ka ettevõtte osade (käitiste) üleandmisele³⁷.

Direktiivi kohaldamiseks peavad äriühingud vastama teatud tingimustele. Nendeks tingimusteks on:

1. äriühingud, millele direktiivi kohaldatakse, peavad olema asutatud kindlas vormis (vorm on sätestatud direktiivi lisana);
2. äriühing peab olema liikmesriigi maksuseaduse kohaselt selle liikmesriigi resident;
3. äriühing peab olema siseriiklikult kohaldatava ühingumaksu kohustuslane, mille osas ei saa kohaldada vabastus või valikumeetodit.

Direktiiv kehtestab ka maksud, mis direktiivi tähenduses on käsitletavad äriühingu tulumaksuna (ühingumaksuna).

Arvestama peab ka direktiivi artiklit 11, mille kohaselt liikmesriik võib täielikult või osaliselt keelduda direktiivi II, III, IV jaos sätestatud soodustuste kohaldamisest või need täielikult või osaliselt kehtetuks tunnistada, kui osutub, et ühinemise, jagunemise või aktsiate asendamise või äriühingu euroopa äriühinguks ümberkujundamise eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine.

³⁶ Eestis on raamatupidamise reeglite järgi võimalik teatud juhtudel vara üles- või alla hinnata.

³⁷ Council Directive 2005/19/EC, 17. 02. 2005. Official Journal of the European Union, L58/10; 4.03.2005

Silmas tuleb pidada, et juhul kui äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või reorganiseerimine **ei põhine majanduslikult paikapidavatel põhjendustel**, on põhjust arvata, et ümberkorraldamise eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine.

Eesti tulumaksuseadus ei sätesta direktiiviga võrreldes kõikide direktiivis märgitud olukordade regulatsiooni. Direktiivi põhimõtet annab TuMS edasi TuMS § 15 lg 4 p-d 9 ja 10, mille kohaselt ei maksustata tulumaksuga tulu osaluse vahetamisest äriühingute ühinemise jagunemise või ümberkujundamise käigus ning tulu äriühingus osaluse suurendamisest mitterahalise sissemakse teel.

Lisaks eelmainitule reguleerivad TuMS § 38 lg-d 5 kuni 5² osade soetusmaksumuse arvestamise meetodikat. Üldjuhul toimub Eestis varade väärtuse arvestamine soetusmaksumuse järgi. Arvestades Eesti tulumaksu spetsiifilisust, ei ole maksustamise seisukohast oluline, mis hinnaga on ettevõtte varad arvele võetud (varasid saab ka üles ja alla hinnata ning varade bilansiline väärtus on oluline eelkõige amortisatsiooni arvestamise seisukohalt). Seega võib öelda, et soetusmaksumuse sätted on vaid kaudselt seotud direktiivi artiklis 4 sätestatud põhimõtetega.

Seega on ühenduse õigusega ühilduvuse seisukohalt oluline, et direktiivi eesmärgid ja põhimõtted oleks Eestis rakendatavad ja kohaldatavad. Niikaua kui seadus kõiki direktiivis toodud sätteid meie õiguskorda üle ei kanna, on oluline diskretsioon seaduse kohaldajal (maksuhalduril, kohtul), kes peab olema see vahelüli direktiivi mõtte ja tegeliku olukorra vahel. Sellisel puhul võib olla abiks ka EK lahendite tundmine.

Ühinemisdirektiivi on EK praktikas käsitletud eelkõige ühinemisdirektiivi artikli 2 tõlgendamise seoses³⁸. EK otsuses C-43/00 (Andersen og Jensen ApS v Skatteministeriet) rõhutab EK, et *“eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jagunemise, varade üleandmise ning aktsiate ja osade vahetuse suhtes kehtivat ühist maksusüsteemi tuleb tõlgendada selliselt, et varade üleandmist ei ole direktiivi tähenduses toimunud kui varad antakse üle tingimusel, et üleandva äriühingu lepingulisest laenust tulenevad tulud jäävad üleandvale äriühingule ja laenust tulenevad kohustused antakse üle ülevõtvale äriühingule. Sellisel juhul ei ole oluline ka tõsiasi, et üleandvale äriühingule jääb vähemusosalus mingis kolmandas ühingus.*

³⁸ Artikkel 2 annab selgituse direktiivis kasutatavatele mõistetele, nagu näiteks: ühinemine, jagunemine, varade üleandmine, üleandev- ja ülevõttev äriühing, osade ja aktsiate asendamine jne.

Siseriiklik kohus on pädev otsustama, kas varade üleandmine hõlmab iseseisva äritegevuse üleandmist artikkel 2 punkti i tähenduses”³⁹.

Samuti rõhutab kohus, et direktiivi artikkel 2 punktide c ja i ning artikkel 4 lõikest 1 tuleneb otseselt, et direktiivis sätestatud varade üleandmine peab hõlmama kõiki püsiva tegevuskoha või iseseisva äritegevusega seotud õigusi ja kohustusi. Artikkel 2 punkti i tähenduses peetakse silmas ainult sellist iseseisvat äriühingu osa, mis teostab iseseisvat majandustegevust.

Ühinemisdirektiivi kohaldamine on üsna piiratud. Näiteks käsitletakse direktiivis sätestatud väärtpaberitena ainult aktsiaid kuid mitte teisi väärtpabereid, mida samuti kasutatakse rahvusvaheliste ühinemiste puhul (nagu näiteks võlakirjad). Autori arvates ei ole üheselt selge, kas täiendatud ühinemisdirektiiv kõrvaldab ikka restruktureerimistega seotud topeltmaksustamise ning kõrged maksukulud. Põhimõtteliselt võiks ühinemisdirektiivis näha eelkõige vahemeedet enne ühtse maksustatava tulu kontspetsiooni väljatöötamist.

Samuti on küsitav kuidas peaks toimuma direktiivi eesmärgipärane kohaldamine juhul kui ühinevad või jagunevad ettevõtted hõlmavad nii „liikmesriikide äriühinguid“ kui ka kolmandate riikide äriühinguid. Vaieldav on, kas direktiivi saaks kohaldada juhul kui mitteliikmesriigi jurisdiktsiooni kuuluvad juriidilised isikud ühendaksid liikmesriigi äriühinguga oma liikmesriigis asuva püsiva tegevuskohaga seotud ettevõtte.

Eesti tulumaksuseadus ei reguleeri kõiki ühinemisdirektiiviga kaetud valdkondi. Näiteks ei ole reguleeritud kapitali vähendamise teel püsiva tegevuskoha või tütarühingu asutamine. Praktiliselt on võimalik, et äriühing vähendab näiteks oma tütaretevõtte aktsiakapitali ja vabaneva kapitaliga asutab näiteks teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha. Sellisel juhul ei ole TuMS § 15 sätted piisavad. TuMS § 15 lg 2 kohaselt maksustatakse tulumaksuga aktsiaseltsi aktsiakapitali /.../ sissemaksete vähendamisel, samuti aktsiate /.../ tagasiostmisel või tagastamisel isikule tehtav väljamakse osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset osaluse omandamisel. Selle sättega on reguleeritud põhimõtteliselt ainult vara väljamaksed. Juhul kui seda sätet tõlgendada, siis võiks jõuda ka järeldusele, et eelkirjeldatud viisil reorganiseerimine oleks maksustav kuna äriühingu kapitali vähendamisel viiakse vähendatud kapital emaühingu poolt teise riiki. Arvestades direktiivi eesmärki (kõrvaldada negatiivsed mõjud liikmesriikide äriühingute reorganiseerimise suhtes)

³⁹ Artikkel 2 punkt i: *“branch of activity’ shall mean all the assets and liabilities of a division of a company which from an organizational point of view constitute an independent business, that is to say an entity capable of functioning by its own means”*. V.t. ka Case C-43/00, Andersson og Jensen v Skatteministriet.

ja tõlgendades artikkel 2 punkte c ja d, ei oleks selline maksustamine kooskõlas direktiivi mõttega. Samas ei ole TuMS § 15 lg 4 p-st 9 üheselt järeldatav, et sellist reorganiseerimist ei maksustata, kuna nimetatud punkt reguleerib ainult osaluste vahetamisest saadava tulu tulumaksuga mittemaksustamist. Olukorda aitaks ühtlustada näiteks vastav erisäte TuMS § 15 lg-s 4.

Ühinemisdirektiiv on vaieldamatult teatud ulatuses seotud ühenduse ühinguõiguse arengutega ning võib omakorda ka neid arenguid mõjutada. Eelkõige seda, kas *Societas Europae* (SE) kontseptsioon leiab soovitud rakendust. Juhul kui SE puhul kerkivad maksustamisel esile ikka samad küsimused nagu „harilike“ äriühingute puhul, nagu näiteks õigus maha arvata teises maksujurisdiktsioonis tekkinud kahjusid⁴⁰, kahekordse residentsuse küsimused (s.h. juhtumid, kui SE on loodud ühe liikmesriigi õiguse kohaselt kuid juhtimine toimub teisest liikmesriigist) kui ka siirdehindade problemaatika, siis võib arvata, et SE vorm ei anna olulist eelist ettevõtjatele. Juhul kui neid küsimusi ühel või teisel viisil ei lahendada, võib äriühinguõigus SE osas tervikuna „löögi“ alla sattuda. Teisalt on ühinemisdirektiivi aluseks eeldus, et ühenduses kehtivad ühtsed reorganiseerimisreeglid, millest tekkiva tulu maksustamisele peaks siis direktiiv juhised andma. Selliseid ühtseid reegleid aga tervikuna ei eksisteeri⁴¹.

Ühinemisdirektiivi muudatustega kehtestati erisätted SE ja Euroopa ühistu (SCE) maksustamisel registreeritud asukoha üleviimisel teise liikmeriiki. Direktiivi vastavate sätete kohaselt ei tohi selline asukoha üleviimine põhjustada maksustamist. Liikmesriigid peavad ise kehtestama maksureglid, mis tagavad, et kui juriidilised isikud ühinevad SE-ks, siis nad maksustamise mõttes „ära ei kaoks“. SE-ks ühinemise puhul muutub SE registreerimiskoha väliste riikide jaoks mitteresidendiks ja nendes riikides asuvatest endistest äriühingutest saavad püsivad tegevuskohad. Püsivat tegevuskohta on võimalik edasi maksustada. Eestis puuduvad aga maksusätted, mis võimaldavad püsivat tegevuskohta maksustada. Sätted, mis on kehtestatud TuMS § 53, ei ole piisavad. Näiteks TuMS § 53 lg 4 p 1 kohaselt maksustatakse püsivast tegevuskohast väljaviidava vara maksumust osas, mis ületab enne /.../ Eestis asunud püsiva tegevuskoha vara maksumuse ning pärast /.../ Eesti püsiva tegevuskoha jaoks toodud vara maksumuse summat /.../. Seega on maksustatavaks väärtuseks püsiva tegevuskoha poolt juurdeloodud väärtus.

⁴⁰ Seda küsimust peaks EK käsitlema peatselt oma lahendis Marks&Spencer plc. V. Halsey (inspector of Taxes), EKL C-446/03, edastatud EK-le Suurbritannia kohtu poolt eelotsustuse saamiseks 16.07.2003.a.

⁴¹ Bell, S.;“ Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations?“, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004., DFI lk 124. Arvutivõrgus. Kättesaadav: www.freshfields.com

Juhul kui SE soovib oma püsiva tegevuskoha Eestist välja viia, siis ei saa Eestis sellist vara väljaviimist maksustada, kuna äriühingu vara muutub reorganiseerimisel püsiva tegevuskoha varaks ning selle väljaviimisel ei pruugi tekkida maksustatavat väärtust TuMS § 53 lg 4 p 1 mõttes. Seega peaks Eesti seadusandja olema eriti tähelepanelik selle suhtes, mis saab kasumist, mis äriühingul oli enne püsivaks tegevuskohaks reorganiseerimist.

Samuti puuduvad sätted juhtimiskoha residentsuse osas, mis tähendab, et kui juhtimist teostatakse Eestist kuid registreeritud asukoht asub mujal, siis on teoreetiliselt võimalik, et SE ei tasugi kusagil tulumaksu.

Maksustamise õigust peaks ühinemisdirektiivi arvestades kindlustama artikkel 11, mis lubab võtta tarvitusele meetmeid võimalike kuritarvituste osas. Selles osas on Eesti maksusüsteemis samuti vaakum, sest kuna kui SE maksustamise õigus tervikuna puudub, siis ei saa tekkida ka mingisugust kuritarvitamist. Selleks, et kohaldada kasvõi majandusliku lähenemise põhimõtet (maksukorralduse seaduse § 84) tuleks eelkõige kehtestada SE maksustamise sätted tervikuna.

1.2. Ema- ja tütarühingu direktiiv

Nõukogu direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ema- ja tütarühingute suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (nn ema- ja tütarühingu direktiiv) võeti vastu 23. juulil 1990 ning seda on hilisemalt muudetud⁴².

Ema- ja tütarühingu direktiivi eesmärk on vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarühingud maksavad oma emaühingutele kinnipeetavatest maksudest ning kaotada ära selliste tulude topeltmaksustamine emaühingu tasemel. Direktiiv kohaldub erinevates liikmesriikides asuvate äriühingute maksustamisele⁴³.

Põhimõtteliselt on kasumi jagamise maksustamisel kohaldatavad alljärgnevad meetodid:

⁴² Ema- ja tütarühingu direktiivi on muudetud Nõukogu direktiiviga 2003/123/EC, 22.12.2003. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=012>. Täienduste kohaselt katab direktiiv ka piiriülese kasumi jaotamise püsivate tegevuskohtade suhtes; sätestab püsiva tegevuskoha mõiste direktiivi tähenduses; kapitaliosaluse määrad; krediidimeetodi rakendamine madala maksumääraga äriühingute puhul; täiendavate ühingute lisamine direktiivi, nagu näiteks Euroopa äriühing, hoiupangad, kooperatiivid jms.

⁴³ V.t. ka Helminen, M. Dividend Equivalent benefits and the Concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive. EC Tax Review, 2000, no 3.

- äriühingu asukohamaa võib maksustada mitteresidendist dividendi saajat väljamakse tegemisel selles riigis (dividendidelt kinnipeetav maks);
- asukohamaa võib jaotamisele kuuluva kasumi lisada emaettevõtte kasumile, nõudes, et emaettevõtte lisaks saadud dividendid oma maksustatava tulu hulka, põhjustades sellega topeltmaksustamise⁴⁴.

Ülaltoodud näites sisalduva majandusliku ning juriidilise topeltmaksustamise vältimiseks sätestab ema- ja tütarühingu direktiiv järgmist:

- kasum, mida tütarühing oma emaühingule jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust;⁴⁵
- emaühingu asukoha riik kas ei maksusta kasumit (nn vabastusmeetod) või lubab tasumisele kuuluvast maksustatavast tulust maha arvestada tütarühingu poolt tasutud tulumaksu osa, mis on seotud selle äriühingu kasumiga ning makstud tütarühingu poolt teises liikmesriigis jaotamisele kuuluvalt kasumilt (nn kaudne krediidimeetod)⁴⁶.

Direktiivi kohaldamisel peab arvestama alljärgnevate tingimustega:

1. äriühingud peavad olema asutatud kindlas vormis (loetletud direktiivi lisas);
2. äriühing peab olema liikmesriigi maksuseaduste alusel selle riigi resident (artikkel 2 punkt b);
3. emaühingu osalus tütarühingu kapitalis peab olema vähemalt 20% (artikkel 3 lg 1 punkt a)⁴⁷;
4. äriühingutele peab kohalduma ilma valiku- või vabastusevõimaluseta üks siseriiklikust ettevõtte tulumaksust, mille loetelu on samuti toodud direktiivi artikkel 2 punktis c;
5. iga liikmesriik võib ühepoolselt mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita emaettevõtja staatust kahe aasta jooksul (artikkel 3 lg 2 alapunkt 2).

Samuti sätestab direktiiv, et pettuste või kuritarvituste vältimiseks on kohaldatavad siseriiklikud või lepingupõhised eeskirjad.

Liikmesriikidel tuleb topeltmaksustamise vältimiseks kasutada kas vabastusmeetodit või krediidimeetodit. Krediidimeetodi puhul lubatakse välisriigis tasutud tulumaks võtta arvesse tasumisele kuuluva tulumaksu arvestamisel.

⁴⁴ Asukohamaa määramisel tuleb arvestada, et enamik EL-I riike kasutab asukohamaa määramiseks juhatuse või juhtorganite asukoha printsiipi.

⁴⁵ Direktiivi artikkel 5 lg 1.

⁴⁶ Direktiivi artikkel 4.

⁴⁷ Alates 01.01.2007 on miinimumosalus 15%, alates 01.01.2009 on miinimumosalus 10%.

Vastavalt ühinemisdirektiivile peavad krediidimeetodit rakendavad riigid võimaldama kaudse krediidi arvestamist hiljemalt 01.01.2005. Eesti TuMS kasutas topeltmaksustamise vältimiseks krediidimeetodit ilma kaudse krediidi arvestamise võimaluseta. Kuna kaudse krediidi arvestamine on halduspraktikas kulukas, võeti TuMS-i muudatuste kohaselt otseinvesteeringutelt saadud tulu topeltmaksustamise vältimiseks krediidimeetodi asemel kasutusele vabastusmeetod ja seda rakendatakse ka juhul kui riikidevahelises maksulepingus on kokku lepitud krediidimeetodis⁴⁸. Eesti kehtestas direktiivist tulenevad vastavad muudatused vabastusmeetodi kohta TuMS § 54 lõigetega 5 ja 5¹, mida kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 01.01.2005. Muudatuste põhisisu seisneb selles, et kui Eesti juriidilised isikud jaotavad dividende välisriigis teenitud ja maksustatud kasumite arvel, siis selliseid dividende ei maksustata Eestis enam tulumaksuga⁴⁹.

Tagasiulatuvalt 1. maist 2005.a jõustunud seadusemuudatusega vabastatakse TuMS § 29 lg 8 mõttes kinnipeetavast tulumaksust mitteresidendist füüsilisele isikule makstavad dividendid. Muudatuse aluseks oli vastuolu ema- ja tütarühingu direktiiviga, mis tuleneb residendist ja mitteresidendist füüsiliste isikute erinevast kohtlemisest Eesti äriühingute dividendide maksustamisel. Teatavasti residendist füüsilisele isikule makstavalt dividendilt füüsilise isiku tulumaksu kinni ei peeta ja dividendid on nende jaoks maksuvaba tulu. Ühenduse õiguse põhimõtete kohaselt ei ole samas olukorras olevate isikute erinev kohtlemine lubatud ainult residentsusest tulenevatel asjaoludel. Seepärast vabastatigi mitteresidentidest füüsilistele isikutele makstavad dividendid kinnipeetavast tulumaksust. Küll aga maksustatakse need dividendid tulumaksuseaduse § 50 lg 1 alusel Eesti äriühingu jaotatavale kasumile rakendatava tulumaksuga.

Direktiivi kohaselt peavad liikmesriigid oma siseriikliku õiguse direktiiviga kooskõlla viima hiljemalt 1. jaanuariks 2005⁵⁰. Ühinemisakti VI lisa 7nda peatüki punkti 2 kohaselt on Eestil ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõike 1 rakendamiseks üleminekuperiood nii kaua kuni jaotatud kasum on tulumaksuga maksustatav, kuid seejuures peab jaotamata kasum olema maksustamata⁵¹. Seega on Eesti olukorras, kus oleme sunnitud oma jaotatava kasumi

⁴⁸ V.t. ka tulumaksu, sotsiaalmaksu ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, 15.11.2004. Arvutivõrgus. Kättesaadav: www.riigikogu.ee

⁴⁹ V.t. ka Kurist, A. Eesti viis aprillis läbi tõelise maksureformi, Äripäev, 31.05.2005

⁵⁰ Liitumiskonverents otsustas anda Eestile üleminekuperioodi kuni 31.12.2008, et tagada täielik vastavus direktiivi 90/435/EMÜ artikliga 5 (1). Eesti tulumaksuseadus viiakse nimetatud direktiiviga kooskõlla üleminekuperioodi lõpuks. Autoril andmetel puudub siiani sellekohane tegevuskava.

⁵¹ Ema- ja tütarühingu direktiivile sätestatud üleminekuaja ning EK lahendi Athinaiki Zithopia seotust käsitletakse käesoleva töö peatükis 2.6.1.2.

maksustamist muutma. Varianti mitte muuta ei eksisteeri, kuna sellisel juhul tekiks peale üleminekuaja lõppemist vastuolu ühenduse õigusega ning äriühingutel puudub kohustus täita ühenduse õigusega vatsuolus olevaid siseriiklikke õigusnorme.

1.3. Intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv

Euroopa nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (intresside ja litsentsitasude direktiiv) võeti vastu 3. juunil 2003.a⁵².

Intresside ja litsentsitasude direktiiv aitab kindlasti kaasa siseturu ühtlustamisele, vähendades liikmesriikide seotud äriühingute vahel makstavate intresside ja litsentsitasude maksukoormust.

Intresside ja litsentsitasude direktiivi eesmärk on vältida direktiivi objektiks olevate sissetulekute juriidilist topeltmaksustamist. Direktiivi preambulas märgitakse, et maksulepingutega ei ole alati võimalik topeltmaksustamist vältida ning maksulepingu sätete kohaldamine võib põhjustada probleeme nii administratiivsete formaalsuste näol kui ka äriühingute rahavoo puhul. Eelnimetatud probleemide vältimiseks ning võrdse kohtlemise põhimõtet arvestades, on kõige otstarbekam kaotada intresside ja litsentsitasude topeltmaksustamine tekkimise liikmesriigis (preambula punkt 4).

Direktiivi eesmärk on vältida juriidilist topeltmaksustamist. Erinevalt ema-ja tütarühingu direktiivist ei ole majanduslik topeltmaksustamine intresside ja litsentsitasude puhul probleemiks, kuna intressid ja litsentsitasud on tavaliselt väljamaksuva äriühingu maksustatavast tulust mahaarvatavad. Direktiiv pakub lahendust juhul, kui on tegemist rahavoo probleemidega või väljamaksetel kinnipeetava maksu tagasimaksmisega.

Intresside ja litsentsitasude direktiivi kohaldamisel tuleb arvestada järgmiste tingimustega:

1. Äriühing peab olema asutatud direktiivi lisanähtude vormis;
2. Äriühing peab olema vastava liikmesriigi maksuseaduste kohaselt selle riigi resident;

⁵² Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=012>

3. Äriühing peab olema intresside ja litsentsitasude direktiivi art 3 lõike a alapunktis iii märgitud maksukohustuslane (või olemuselt samasuguste maksude maksukohustuslane);
4. Äriühing on teise äriühingu *sidusühing*, kui esimesena nimetatud äriühingu otsene osalus on vähemalt 25% teise äriühingu kapitalis või teise äriühingu otsene osalus on vähemalt 25% esimese äriühingu kapitalis või kolmanda äriühingu otsene osalus on vähemalt 25% nii esimesena nimetatud äriühingu kui ka teise ühingu kapitalis⁵³.

Liikmesriikidel on õigus mitte kohaldada kõnealuse direktiivi sätteid teise liikmesriigi äriühingu või teise liikmesriigi äriühingu püsiva tegevuskoha suhtes, kui ülaltoodud punktis 4 nimetatud tingimustest ei ole vähemalt kahe aasta jooksul kinni peetud.

Direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist⁵⁴. Sarnaselt ühinemisdirektiivile, on liikmesriigil õigus mitte kohaldada direktiivi kui tehingu eesmärk on maksude vältimine.

Intresside ja litsentsitasude direktiivi täiendati nõukogu direktiiviga 2004/76/EÜ, 29. aprillil 2004, võimaldades osadel liikmesriikidel rakendada ülemineku perioode⁵⁵. Muudatustega võetakse arvesse, et direktiivi kohene ühinemisejärgne rakendamine võib põhjustada eelarveraskusi Tšehhi Vabariigis, Lätis, Leedus, Poolas ja Slovakkias. Seega kinnitati muudatusega nende riikide jaoks üleminekueeskirjad. Üleminekusätteid oli varem rakendatud ka Kreeka, Hispaania ja Portugali jaoks.

Käesoleva hetke seisuga ei ole EK lahendit, mis oleks tehtud otseselt direktiivi 2004/49 sätetest tuginevalt või neile viidates. Küll on aga EK kohtujurist oma seisukohas märkinud, et vaatamata sellele, et liikmesriikidel on põhimõtteliselt õigus otseste maksude osas teostada isemääramisõigust, piirab seda muuhulgas intresside ja litsentsitasude direktiiv, mille sätetest liikmesriigid peavad lähtuma⁵⁶.

Eesti TuMS on viidud sisse direktiivist tulenevad muudatused. Seletuskirjas tulumaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde märgitakse, et "hetkel kehtivad mitteresidendile makstavate intresside maksustamisel mitmesugused

⁵³ Direktiivi artikkel 3 punkti b alapunkt iii.

⁵⁴ Direktiivi artikkel artikkel 5 lõige 1.

⁵⁵ Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=012>

⁵⁶ EKL C-376/03 (*D v Inspecteur van de Belastingdienst*) punkt 2.

erandid ja vabastused ning seoses intresside ja litsentsitasude direktiiviga laieneks vabastuste ring veelgi. Õigusselguse ning maksusüsteemi arusaadavuse seisukohalt on põhjendatud maksustamise ühtlustamine ja kõikide intresside välistamine mitteresidendi Eestis maksustatava tulu hulgast. Sama teed on läinud ka mitmed teised riigid, muutes sel viisil laenuvahendite hinna investorile soodsamaks⁵⁷. Seega on TuMS kohaselt on välistatud maksustatava tulu hulgast kõik mitteresidentidele makstavad intressid.

Eesti seisukohast vaadates on tegemist problemaatilise regulatsiooniga. Eesti puhul peaks arvestama, et Eesti on kapitali importiv riik. Seega peaks Eesti olema eelkõige huvitatud kõikvõimalike kapitalikasutustasude maksustamisest niipalju kui võimalik. Antud juhul on vabastatud kõikidele mitteresidentidele (s.h. kolmandatest riikidest pärit füüsilistele kui ka juriidilistele isikutele) makstavad intressid. TuMS § 29 lg 7 küll reguleerib turutingimusi ületava intressi maksustamist kuid turutingimuste kindlakstegemine ei pruugi alati nii lihtne olla ning võib tekitada tarbetut administratiivkoormust. Turuhinna määramisel saab aluseks võtta muidugi erinevat statistikat, kuid alati tuleb arvestada ka konkreetse võlgniku varalist seisuga ja muid tingimusi, mis võivad mõjutada laenutingimusi.

Intressina käsitletakse kõiki summasid, millega suurendatakse esialgset võlakohustust. Intressiks ei loeta võlakohustuse täitmise hilinemise või muu kohustuse rikkumisena makstavaid summasid (viivised ja leppetrahvid).

Intresside puhul ei ole oluline, kas tehing toimub seotud isikute vahel või mitte. Kui tehing toimub mitteseotud isikute vahel, kes ei lähtu turutingimustest, võib kohaldada maksulepingutes ettenähtud soodsamaid sätteid. Maksulepingute olemasolul maksustatakse tasutud intressi ja sarnase võlakohustuse turutingimustele vastava intressi vahe mitteseotud isikute puhul üldjuhul 10% tulumaksumääraga.

Litsentsitasude turutingimuste kindlakstegemine on äärmiselt keeruline, kuna tegemist on intellektuaalse omandiga, mille iga tulemus võib olla omaloomne. Seetõttu võib tekkida ka olukord kus sarnane toode puudub ning seetõttu ei saa aluseks võtta ka turul tehtud tehinguid. Sellisel juhul taandub küsimus suuresti tõendamisele.

Erinevalt intressidest on litsentsitasude puhul TuMS § 31 lg-s 4 sisse viidud detailne regulatsioon maksuvabastuse rakendamiseks.

⁵⁷ Seletuskiri tulumaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, 26.03.2004. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.fin.ee>

1.4. Hoiuseintresside direktiiv

Pangahoiustelt saadava tulu maksustamise reguleerimise eesmärgiks on vältida maksudest kõrvalehoidmist kodumaal nende isikute poolt, kes omavad pangaarvet madalama maksumääraga riigis. Eesmärgiks on tagada, et välismaalt saadud intressid kodumaal deklareeritaks ja maksuhaldur saaks selle kontrollimiseks vajalikku infot. Esimest korda käsitleti seda teemat ühenduse tasandil 1989. aastal, seejärel vajus teema erilise tähelepanuta kiirelt unustustehõlma. Uuesti tõusis hoiuseintresside maksustamise teema üles 1998nda aasta märtsis⁵⁸.

Põhimõtteliselt kaalus EL hoiuseintresside maksustamisel kahte varianti:

- liikmesriigid rakendavad ühetaolist 20%list maksu kõigilt säästutuludelt
- või vahetavad infot residentide poolt võõrriiki paigutatud rahaliste vahendite kohta.

Nõukogu direktiivi 3. juunist 2003 2003/48/EÜ⁵⁹ hoiuseintresside maksustamise kohta (edaspidi nimetatud ka hoiuseintresside direktiiv) panustab liikmesriikidevahelisele infovahetusele ning direktiivi lõppeesmärk on maksustada hoiuseintresse selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt, kelle residentidest füüsilised isikud on maksvas liikmesriigis tegelikud tulusaajad⁶⁰. Seega maksustatakse intressitulud residentist investori koduriigis.

Hoiuseintresside direktiivi eesmärgiks on kindlustada intressitulude maksustamine. Direktiiv keskendub eelkõige mitteresidentist füüsilistele isikutele, kuna puuduste tõttu liikmesriikide vahelises koostöös võib tekkida olukord, kus füüsiliste isikute intressitulud ei ole võimalik maksustada. Füüsiliste isikute kapitalitulu on maksuhalduri jaoks kõige raskem tuvastada.

Direktiivis peegeldub ka kompromiss, mida ühendus on püüdnud teha nn kolmandate riikidega (riigid, mis ei ole EL-i liikmed). Nimelt proovib ühendus saavutada eesmärki, et kolmandad riigid võtaksid kasutusele "vajalikke meetmeid" selleks, et hoiuseintresside direktiiv ei põhjustaks kapitali äravoolu nendes kolmandatesse riikidesse.

Direktiivi kohaldamine baseerub makseasutuse ja tegeliku tulusaaja kontseptsioonil. Makseasutus on defineeritud eelkõige kui ettevõtja, kes maksab intressi või tagab intressi

⁵⁸ V.t. ka Reinsalu, K., "Euroopa Liit tahab pangahoiuste intressid maksustada". Maksumaksja 2001 nr 6, lk 16-18.

⁵⁹ Kättesaadav. Arvutivõrgus: <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=012>

⁶⁰ Hoiuste ja intressitasude direktiiv, artikkel 1 lg 1.

maksmist vahetult tegelikule tulusaajale (kohalduvad siiski teatud erandid). Tegelik tulusaaja tähendab füüsilist isikut kellele intressimakse tehakse või kes on õigustatud intressimakset saama. Selleks, et tagada tegeliku tulusaaja maksustamine on kasutusele võetud infovahetuse süsteem⁶¹, millega sisuliselt likvideeritakse pangasaladus.

Teatud erisuste tõttu nende maksusüsteemis, on Austriale, Belgiale ja Luksemburgile antud üleminekuajaks, mille jooksul on nendel liikmesriikidel õigus jätkata maksu kinnipidamist hoiustelt direktiivi tähenduses (see säte kehtib seni, kuni Šveits, Andorra, Liechtenstein, Monaco ja San Marino võtavad kasutusele efektiivse infovahetuse süsteemi seoses hoiuste direktiivis nimetatud tuludega). Seega jätkavad need liikmesriigid maksu kinnipidamist ning kannavad kinnipeetud maksu üle saaja elukohariigile. Samas annavad teised liikmesriigid nendele kolmele liikmesriigile üleminekuperioodi jooksul infot.

Tähelepanuväärne on see, et liikmesriigid kohaldavad direktiivi sätteid alates 1. juulist 2005, tingimusel, et Šveitsi Konföderatsioon, Liechtensteini Vürstiriik, San Marino Vabariik, Monaco Vürstiriik ja Andorra Vürstiriik kohaldavad alates samast kuupäevast käesolevas direktiivis sätestatud meetmetega samaväärseid meetmeid nende ja Euroopa Ühenduse vahel sõlmitud kokkulepete kohaselt pärast nõukogu ühehäälsel otsust⁶².

Eesti TuMS § 57² on samuti vastavad muudatused sisse viidud kuid need jõustuvad 1. juulil 2005.a.

Seoses direktiivi kohaldamisega on komisjon esitanud EK-sse kaebuse Kreeka Vabariigi vastu. Komisjoni seisukoht on, et viimane aeg liikmesriikidel käesoleva direktiivi täitmiseks vajalikud õigusnormid vastu võtta ja avaldada oli 1. jaanuar 2004. Seega on Kreeka rikkunud direktiivi artiklit 17 ning komisjon palub kohtul määrata trahv⁶³.

⁶¹ Nõukogu 19.12.1977 direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas. Kättesaadav. Arvutivõrgus: <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=012>

⁶² Hoiuste direktiivi artikkel 17 lg 2. Muudetud Nõukogu otsusega 19. juulist 2004, hoiuseintresside maksustamist käsitleva direktiivi 2003/48/EÜ kohaldamiskuupäeva kohta, 2004/587/EÜ; OJ L 157, 26.6.2003, lk. 38.

⁶³ EKL C-56/05 (komisjon v Kreeka).

1.5. Vastastikuse abi osutamise direktiiv

Enamus riike on seadusega kehtestanud maksude vältimise või maksudest kõrvalehoidmise vastased reeglid (Eestis näiteks maksukorralduse seaduse § 84), kuid on riike, kus ei ole neid üldse kehtestatud või on need välja kujunenud kohtupraktika käigus.

Nõukogu direktiiv 19. detsembrist 1977 nr 77/799/EMÜ⁶⁴ kehtestab alusreeglid liikmesriikide vahelise halduskoostöö ja teabevahetuse kohta. Eesmärgiga avastada ja ennetada maksudest kõrvalehoidumist ning maksupettust ja võimaldada liikmesriikidel maksustamist õigesti läbi viia.

Direktiiv näeb ette liikmesriikide vahelise teabe vahetamise. Direktiivist tuleneva ning kahepoolsetest maksulepingutest tuleneva teabe vahetamise erinevus on selles, et direktiivist tulenev informatsiooni vahetamine on oluliselt laiem (vahetatakse igasugust teavet – artikkel 1 lg 1). Näiteks annab direktiiv liikmesriikidele aluse vahetada ka käibemaksualast teavet (artikkel 1), sotsiaalkindlustusmaksude alast teavet ja ka tollimaksude alast teavet (vastavalt 21.04.2004.a muudatustele). Direktiivi kohaselt toimub teabevahetus põhimõtteliselt kolmel erineval viisil:

1. pädevate asutuste vaheline teabe edastamine (artikkel 2);
2. automaatne teabevahetus (artikkel 3);
3. teave edastatakse teisele liikmesriigile ilma sellekohase taotluseta (spontaanselt), juhul kui on alust arvata, et maksukohustuslane väldib või võib vältida maksustamist (artikkel 4).

Direktiivi artikkel 8 sätestab piirangud teabe vahetamisele. Muuhulgas ei kohustata direktiiviga teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada. Õiguskirjanduses on viidatud, et arvestades osades riikides kehtivaid karne pangasaladuse kaitse sätteid, põhjustab selline piirang direktiivi jõuetust.⁶⁵ Sellest tulenevalt on näiteks hoiuseintresside direktiivis märgitud, et liikmesriigid ei tohiks tugineda teabevahetuse osas vastastikuse abi osutamise direktiivile.

⁶⁴ Muudetud Nõukogu 7. oktoobri 2003.a direktiiviga 2003/93/EÜ ja 21. aprilli 2004.a direktiiviga 2004/56/EÜ. Arvutivõrgus. Kättesaadav: www.legaltext.ee

⁶⁵ A. J. Martin Jiménez, Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community, An Institutional and Procedural Analysis; Aspen Publishers, 1999, p. 119.

Tulenevalt kaasajastamise vajadusest, täiendati direktiivi liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas 21. aprillil 2004 direktiiviga 2004/56/EÜ.

Täienduste kohaselt peaks teabevahetus toimima varasemast kiiremini ning kehtestatakse järgmised põhimõtted:

1. üheaegsed kontrollimised - kui ühe või enama maksustamisele kuuluva isiku maksuseisund pakub ühist või täiendavat huvi kahele või enamale liikmesriigile, võivad need riigid leppida kokku üheaegsete kontrollimiste teostamises oma territooriumidel eesmärgiga sel viisil hangitud teavet vahetada iga kord, kui need osutuvad olevat tulemuslikumad kui kontrollimised, mis on viidud läbi ainult ühe liikmesriigi poolt (artikkel 8b lg 1);
2. soovitava teabe hankimiseks tuleb taotluse saanud asutusel või haldusasutusel, kelle poole võib ja on abi saamiseks pöördutud, toimida nii, nagu tegutseks ta omal algatusel või oma asukohamaa teise ametiasutuse palvel (artikkel 1 p 2);
3. liikmesriigi pädeva asutuse taotlusel teavitab teise liikmesriigi pädev asutus kooskõlas taotluse saanud liikmesriigis kehtivate sarnastest dokumentidest teavitamist reguleerivate eeskirjadega saajat kõigist dokumentidest ja otsustest, mis pärinevad taotluse esitanud liikmesriigi haldusasutuselt ning puudutavad nende kohaldamist tema käesoleva direktiiviga reguleeritud maksualastes õigusaktides (artikkel 8 a, mis lisati täiendava direktiiviga);
4. korrastatakse erimeelsusi põhjustanud sätted.

Liikmesriigid pidid jõustama kõik vajalikud sätted enne 01.01.2005.a. Eestis reguleerib rahvusvahelise ametiabi andmist (sh infovahetust), MKS § 51. MKS § 51 lg 4 alusel on rahandusminister kehtestanud ametiabi taotlemiseks vajalikud dokumendivormid.

Praktikas on seoses direktiiviga olnud probleeme näiteks Suurbritannial. Nimelt nõudis komisjon, et Suurbritannia peab tagama direktiivi kohaldamise ka Gibraltari osas. Suurbritannia põhiline väide oli, et otseste maksude osas see küll kehtib, aga mitte kaudsete maksude osas, kuivõrd Gibraltar ei ole ühise tolliterritooriumi osa. Vastavalt EK kohtujuristi arvamusele, tuleb seda argumenti arvestada ning komisjoni kaebus tuleb tagasi lükata⁶⁶.

⁶⁶ Arvamus 10.03.2005 asjas C-349/03.

Samuti on EK korduvalt rõhutanud, et vastastikuse abi osutamise direktiivile tuginedes võib liikmesriik saada igasugust teavet, mis võimaldab tal kontrollida maksumaksja poolt tasutavat tulumaksu või maksumaksja suhtes kohaldatava tulumaksu õigsust.⁶⁷

1.6. Arbitraažikonventsioon

Nõukogu konventsioon 23. juulist 1990, 90/436/EMÜ⁶⁸ topeltnmaksustamise vältimisest seotud äriühingute kasumite korrigeerimisel (edaspidi ka arbitraažikonventsioon) esitati nõukogule esialgu novembris 1976.aastal direktiivina. Heakskiitmise protsessi käigus on aga direktiivist saanud konventsioon. Tähelepanuväärne on asjaolu, et mõnede autorite arvates tehniliselt võttes ei saa konventsiooni käsitleda Euroopa Liidu teise õigusena⁶⁹.

Konventsioon kehtestab vaidluste lahendamise protseduuri juhuks kui erinevatest liikmesriikidest pärinevate seotud äriühingute tehingute (*transfer-pricing*, nn. *siirdehinna meetod*) tagajärjel tekib topeltnmaksustamine. Erinevus konventsiooni ning riikidevaheliste bilateraalsete topeltnmaksustamise vältimise lepingute vahel seisneb selles, et topeltnmaksustamise vältimise lepingud ei kehtesta lepingupooltele siduvat kohustust välistada topeltnmaksustamine. Konventsioon seab aga kohustuse välistada topeltnmaksustamine.

Konventsioon sätestab liikmesriikidele kohustuse arbitreerida kui liikmesriigid ei jõua läbirääkimiste tulemusena kokkuleppele topeltnmaksustamise välistamise osas hiljemalt kahe aasta jooksul arvates hetkest kui asi esitati lahendamiseks ühe liikmesriigi asjaomasele organile. Seega peaks konventsioon soodustama ühenduse siseturul piiriüleste tehingute tegemist.

Arbitreerimine toimub kahes etapis:

1. Vastastikuse kokkuleppe etapp – kui liikmesriigis asuv äriühing leiab⁷⁰, et teises liikmeriigis kohaldatav tehingute hinna korrigeerimine võib viia topeltnmaksustamisele,

⁶⁷ EKL C-55/98 *Vestergaard* [1999] ECR I-7641, punkt 26, C-422/01 [2003] punkt 42.

⁶⁸ Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.legaltext.ee>

⁶⁹ Hinnekens., *The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework (I and II)*, *British Tax Review*, 1996, p. 132, 272.

⁷⁰ Eestis laiendatakse ka tehingutele residentist füüsiliste isikutega. TuMS § 14 lõiked 7 ja 8 sätestavad maksuhalduri õiguse füüsilisest isikust ettevõtja ning temaga seotud mitteresidendi või residentist füüsilise isiku vahel tehtud tehingutele rakendada tehinguväärtuseid, mida sarnastes tingimustes rakendavad omavahel

siis on tal õigus esitada see juhtum asjaomasele organile (konventsiooni artikkel 6 lg 1). Asjaomane organ otsustab kas kaebuseks on alus. Juhul kui on alus ja asjaomane organ ei jõua ise äriühingut rahuldava tulemuseni, siis asub ta läbirääkimistesse teise liikmesriigi asjaomase organiga lahenduse leidmiseks.

2. Arbitreerimise etapp - kui asjaomased organid ei suuda topeltmaksustamist välistava kokkuleppeni jõuda kahe aasta jooksul (arvates hetkest, millal äriühing vastava kaebuse esitas), siis sellisel juhul läheb juhtum arutamiseks nõukogule (konventsiooni artikkel 7 lg 1, nõukogu moodustamine artiklis 9), mille ees saab sõna võtta ka äriühing. Nõukogu peab kuue kuu jooksul tegema otsuse, mis välistab topeltmaksustamise. Seejärel peavad asjaomased organid kuue kuu jooksul jõustama Nõukogu otsuse kui nad ei lepi kokku mõnes teises viisis, mis välistab topeltmaksustamise (konventsiooni artikkel 12).

Kõigele vaatamata on konventsiooni rakendamisega siiski seotud rida probleeme. Nõukogu uuringus "*Company Taxation in the Internal Market*" on üksikasjalikult nimetatud küsimusi, mis nõrgestavad konventsiooni mõju⁷¹. Nimetatud uuringu tulemusena jõuti järeldusele, et konventsiooni kohaldamisega on palju praktilisi probleeme, mis vajavad kiiret lahendamist. Uuringus märgiti rõhutatult, et küsitletud ettevõtted peavad siirdehinna sätteid rahvusvahelist maksustamist enimmõjutavaks probleemiks ning on seega äriühingutele äärmiselt olulised.⁷²

Vaatamata sellele, et on olemas ka OECD juhend "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*", mille sätteid liikmesriigid kohaldavad, on siiski vajadus efektiivsema süsteemi järele. Sellest tulenevalt tegi komisjoni oma aruandes "*Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*"⁷³ ettepaneku asutada *EU Joint Transfer Pricing Forum* (*Transfer Pricing*'u alane foorum). Foorumi eesmärgiks on pakkuda mõistlikke ning spetsialiseeritud lahendusi OECD juhendist tekkivatele erimeelustele seoses *transfer pricing*'u kasutamisega Euroopa Liidus. Käesolevaks aastaks on foorumi raames toimunud 10 kohtumist.

mitteseotud isikud. Eesmärgiks on takistada nn siirdehindade kaudu füüsilise isiku maksustatava ettevõtlustulu vähendamist. Sama põhimõtte sisaldub Eesti äriühingute kasumi kohta TuMS § 50 lõigetes 4-6.

⁷¹ SEC 2001 (1681), III osa. 5. ptk lk-d 255-283. Näiteks ei ole konventsioon kohaldatav osades liikmesriikides (Austria); liikmesriikides on väga erinevad *transfer pricing*'u reeglid; samuti on juhuseid kus liikmesriigid ei võtagi midagi ette ning arbitreerimisprotsess jääb kas algatamata, või kui on alagatud siis jääb venima.

Arvutivõrgus. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf

⁷² *Company Taxation in the Internal Market*, p. 273.

⁷³ COM (2001) 582 of 23 October 2001, Arvutivõrgus. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

Konventsiooni artikkel 6 lg 1 kohaselt on vaidlustamise tähtaeg siirdehinna küsimustes kolme aasta jooksul arvates toimingust teada saamisest, mis põhjustab või võib põhjustada topeltmaksustamist.

Konventsioon pikeneb automaatselt viie aasta võrra. Vastav protokoll 25. maist 1999.a kiideti heaks kõikide liikmesriikide poolt aastal 2004, kuid ei ole veel jõustunud kuna liikmesriigid ei ole vahetanud kõiki ratifitseerimisdokumente.

2. Määrused

2.1. Määrus Euroopa äriühingu põhikirja kohta

Alates 1966ndast aastast on komisjon üritanud luua õiguslikku regulatsiooni äriühingule, mille põhikirjalised nõuded ja tegutsemise põhimõtted oleks Euroopa Ühenduse territooriumil ühised.

Esimesed ettepanekud Euroopa äriühingu (tuntud eelkõige ladinakeelse nimega *Societas Europae*, SE) alase õigusliku regulatsiooni vastuvõtmiseks tehti komisjonile juba aastal 1970⁷⁴. Ettepanekud olid ajendatud siseturu loomisest, millega sooviti kõrvaldada kaubandustõkked ning kohandada tootmisstruktuure ühenduse ulatuses. Selle eesmärgi saavutamiseks oli oluline, et rahuvahelise tegevusega äriühingud saaksid kavandada ja reorganiseerida oma tegevust ühenduse tasandil. Samas juhiti tähelepanu ka asjaolule, et taoline reorganiseerimine ja koostöö tekitab hulgaliselt õiguslikke- ning maksuprobleeme. Ettepanek vastava määruse vastuvõtmiseks kiideti lõpuks heaks detsembris 2000 ning Nõukogu määrus Euroopa äriühingu põhikirja kohta nr 2157/2001EÜ võeti lõpuks vastu 8. oktoobril 2001⁷⁵.

SE võimaldab ettevõtjatel tegutseda siseturul ning alluda otseselt ühenduse seadustele. SE saavad asutada vähemalt kahe liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühingud, kelle registrijärgne asukoht ja peakontor on ühenduses ning kes:

⁷⁴ COM (1970) 600. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.europarl.eu.int>

⁷⁵ Jõustus 8. oktoobril 2004.

1. ühinevad;
2. asutavad valdus (inglise keeles *holding*) ühingu;
3. reorganiseerivad tütarühingud või filiaalid Euroopa äriühinguks;

Liikmesriigi õiguse alusel moodustatud aktsiaseltsi, mille registrijärgne asukoht ja peakontor on ühenduses, võib muuta SE-ks ilma likvideerimismenetluseta, kui tal on vähemalt kaks aastat olnud teise liikmesriigi õigusega reguleeritav tütarühing.

SE registrijärgne asukoht on samas liikmesriigis, kus asub tema peakontor. Miinimumnõue aktsiakapitalile on 120 000 eurot. Teade SE registrisse kandmise kohta ja sellise kande kustutamise kohta avaldatakse teavitamise eesmärgil Euroopa Ühenduste Teatajas.

Määruse preambulas on arvesse võetavate asjaoludena märgitud, et “eri liikmesriikide äriühinguid hõlmav ümberkorraldus- ja koostöötegevus tekitab õiguslikke ja psühholoogilisi raskusi ning maksuprobleeme” ning et “Liikmesriikide äriühinguõiguse ühtlustamine asutamislepingu artiklil 44 põhinevate direktiivide abil võib lahendada osa nendest probleemidest”.

Sellisele sissejuhatusele vaatamata määrus siiski maksuküsimusi ei puuduta. Euroopa äriühing on nii mitme erineva riigi maksusüsteemi maksukohustuslane kui mitmes riigis tema tegevus toimub. Seega peaks käima nii euroopa äriühinguõigus kui ka juriidiliste isikute maksustamine käsikäes. Vastasel juhul ei ole liikmesriikide äriühingutel määrusega saadud õigustest kuigi palju kasu. Praktilised probleemide osas tõusetub kohe ka maksustamise küsimus ja arvata võib, et kui selles osas valitseb koordineerimatus, siis ei leia ka määrus piisavalt laia rakendust. Eesti maksuprobleeme seoses SE maksustamisega on käsitletud käesoleva töö punktis 1.1.

2.2. Määrus Euroopa majandushuviühingu kohta

Euroopa majandushuviühingu⁷⁶ (*the European Economic Interest Grouping; EEIG*) loomise algne idee seisnes erinevate liikmesriikide isikute (nii juriidiliste kui füüsiliste isikute) piiriülese majandustegevuse soodustamises. Seega olid EEIG-d esimesed juriidilised vormid,

⁷⁶ Nõukogu määrus nr 2137/85 (EMÜ) 25. juulist 1985 Euroopa majandushuviühingu kohta. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.legaltext.ee>

mille kaudu erinevate liikmesriikide professionaalsed organisatsioonid said koostööd teha ning mõeldud eelkõige väike- ja keskmise suurusega äriühingute jaoks⁷⁷.

EEIG-l peab olema vähemalt kaks liiget erinevatest liikmesriikidest. Liikmeteks võivad olla nii juriidilised kui ka füüsilised isikud. Oluline on see, et need isikud tegutseksid oma kutsetegevuse raames ühenduse territooriumil (määruse artikkel 4). Huviühingu liikmetel lasub huviühingu võlgade ja mis tahes muude kohustuste eest piiramatu solidaarvastutus (artikkel 24).

EEIG tegevusest tulenev kasum on maksustatav üksnes liikmete tasandil, kohaldatakse siseriiklikke maksuseadusi. Seda eelkõige kasumi jaotamise, maksustamisprotseduuride ja kõigi siseriiklikest maksuseadustest tulenevate kohustuste suhtes⁷⁸.

Tegemist on pigem koostöövormiga, mille praktiline väljund on muuhulgas oskusteabe-ja infovõrkude rajamine ning haldamine, ühiselt läbiviidav uurimis-ja arendustöö, tootmise ja turustamise koordineerimine, koordineeritud pakkumiste esitamine riigihangete puhul, jms⁷⁹.

Asjaolu, et EEIG-d maksustatakse tema liikmete tasandil (inglise keeles nn *transparent cooperation*) tagab selle, et tulud ja kulud jagatakse EEIG liikmete vahel ning arvestatakse liikmete endi maksustatava tulu hulka. Seega välistatakse ka võimalik topeltmaksustamine (esiteks näiteks EEIG tasandil ning seejärel liikmete tasandil)⁸⁰.

Eestis hakati majandushuviühingu määrust rakendama alates 01.05.2004, vastavalt eraldi vastuvõetud rakendamise seadusele⁸¹. Ühing registreeritakse kohtu registriosakonnas, mille tööpiirkonnas on ühingu asutamislepingujärge asukoht. Ühingu tegevuse eesmärk ei ole kasumi teenimine. Eestis kohaldatakse ühingule täisühingu kohta sätestatud kui ei ole sätestatud teisiti. Seega on huviühing Eestis käsitletav juriidilise isikuna kuigi tema sisu on siiski pigem mittetulunduslik kutseühing.

⁷⁷ Huviühing erineb äriühingust põhiliselt oma eesmärgi poolest. Huviühing toetab oma liikmete majandustegevust. Abistava iseloomu tõttu peab huviühingu tegevus olema seotud oma liikmete majandustegevusega kuid ei asenda seda. Seega ei saa huviühing sellise tegevuse piires näiteks kolmandate isikute suhtes ise mingil kutsealal tegutseda.

⁷⁸ Määruse sissejuhatuse I4. lõige ning artikkel 40.

⁷⁹ Euroopa Liidu nõukogu määruse (EMÜ) nr 2137/85 „Euroopa majandushuviühenduse kohta“ rakendamise seaduse eelnõu seletuskiri 177 SE I. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee>

⁸⁰ *The EEIG: an instrument for transnational cooperation. A practical handbook for small and medium-sized enterprises*. 2nd ed. By European Commission, 1999. KJE2598 E45 1999.

⁸¹ Euroopa Liidu nõukogu määruse (EMÜ) 2137/85 «Euroopa Majandushuviühingu kohta» rakendamise seadus. RT I 2000, 53, 342. Jõustunud 01.05.2004.

Huviühingule kohaldatav maksustamine toimub TuMS § 18 lg 4 alusel, mille kohaselt maksustatakse varakogumi, millele ei ole omistatud juriidilise isiku staatust, puhaskasumi osa proportsionaalselt maksumaksja osalusele või hääleõigusele⁸². Vaatamata sellele, et Eestis kohaldatakse majandushuviühingule täisühingu sätteid, tuleneb selle juriidiliseks isikuks mitteolemise regulatsioon läbi direktiivi.

3. Administratiivsed sätted

3.1. Mitteresidentide poolt liikmesriigis teenitud tulu

Ühenduse tasandil praktiliselt ei ole ühtseid reegleid, mis puudutaksid välismaal töötajaid ning nende maksustamist. Üldjuhul on vastavad sätted selliste töötajate maksustamise osas lepitud kokku maksulepingutes. Seda eelkõige juhul kui tegemist on naaberriikidega, kelle füüsilisest isikust töötajad teevad teises riigis tööd. Kuna riikidel on reeglina maksulepingud, mis on sündinud kahepoolsete läbirääkimiste raames, siis ei eksisteeri ka ühenduse tasandil ühtset arusaama sellest, keda käsitleda nn piiriülese töötajana ning kuidas täpselt selliseid töötajaid maksustada. Töötaja ühes riigis teenitud tulu võidakse nii maksustada mõlemas riigis (nii elukohariigis kui ka töökoha riigis) või ainult ühes riigis olenevalt sellest kuidas riikidevaheline maksuleping ette näeb. Üldjuhul arvestatakse siiski ühes riigis tasutud tulumaksu ka teises riigis (elukohariigis), eesmärgiga vältida topeltmaksustamist.

EK otsuses C-336/96⁸³ on asutud seisukohale, et töötaja ei saa valida, millise riigi õiguse alusel ta makse maksab.

Asutamislepingus sätestatud põhivabaduste kaudu keelatakse teises riigis töötava liikmesriigi kodaniku diskrimineerimine maksustamise kaudu. Seetõttu on üldjuhul lubatav, et füüsiline isik saab oma elukohariigis maksustamisele kuuluvast tulust maha arvata oma kulud (näiteks tööle sõitmine, pensionimaksed jms.).

Euroopa Kohus on mitmel korral rõhutanud, et residentidest ja mitteresidentidest töötajad ei ole võrreldavates situatsioonides ning mitte igasugune erinevus nende maksustamises ei ole

⁸² v.t. ka Lehis, L. Tulumaksuseadus, *op.cit.* lk 393.

⁸³ Euroopa Kohtu lahend (EKL)12.maist 1998 nr C-336/96, *Gilly v Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin*. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://curia.eu.int>

automaatselt diskrimineerimine. Samas peab arvestama, et mitteresidenti ei tohi maksustada ebasoodsamalt võrreldes sarnases situatsioonis oleva residendiga (näiteks juhul kui mitteresident teenib enamuse oma kogutulust selles riigis)⁸⁴.

Komisjoni soovitus mitteresidentide poolt liikmesriigis teenitud teatud tululiikide maksustamise kohta⁸⁵ püüab arvestada Euroopa Kohtu praktikat ning komisjonile saabunud avaldusi.

Soovitus keskendub eelkõige nn piirialade töötajatele (inglise keeles *frontier workers*)⁸⁶ ning annab alused mitteresidentide maksustamiseks teatud tululiikide osas juhul kui sellised tulud on saadud liikmesriigis, mille resident isik ei ole. Soovituse kohaselt ei maksusta liikmesriigid mitteresidendi tulu mingilgi määral koormavama maksuga, võrrelduna olukorraga kui maksumaksja, tema abikaasa ja lapsed oleksid selle liikmesriigi residendid. Seda põhimõtet kohaldatakse tingimusel, et liikmesriigis teenitud tulu moodustab vähemalt 75% isiku kogu maksustatavast tulust maksustatava perioodi jooksul⁸⁷. Liikmesriik, mille resident füüsiline isik on, võib mitte anda isikule maksuvabastusi ja -soodustusi, mida ta tavaliselt residentidele annab, kui isik on analoogilisi vabastusi saanud liikmesriigis, kus maksustatakse tema tulu.

Vaatamata sellele, et soovitus ei ole liikmesriikidele siduv on mõned autorid seisukohal, et soovitus on nähtavalt mõjutanud Euroopa Kohtu otsuseid (Schumacker, C-279/93; Wielockx C-80/94).⁸⁸

3.2. Käitumiskoodeks

Kahjuliku maksukonkurentsi vastu võitlemisel eksperimenteerib EL uue vabatahtliku maksupoliitilise instrumendi – käitumiskoodeksiga (*Code of Conduct for Businesses*).

⁸⁴ EKL C-336/96; EKL C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker*. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://curia.eu.int>

⁸⁵ Komisjoni 21. detsembri 1994 soovitus nr 94/79. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.legaltext.ee>

⁸⁶ Füüsilised isikud, kes on ühe liikmesriigi residendid kuid käivad tööl ja saavad tulu teisest liikmesriigist.

⁸⁷ Soovituse artikkel 2 p-d 1 ja 2. Soovituse artikkel 1 kohaselt on maksustatavateks tululiikideks tulu sõltuvate teenuste osutamisest; pensionid ja muu sarnane tasu möödunud teenistuse eest, sealhulgas sotsiaalkindlustuspensionid; tulu iseseisvast kutsealasest tegevusest, sealhulgas kunstnike ja sportlaste tegevusest; tulu põllumajanduslikust ja metsanduslikust tegevusest ning tulu tööstus - ja kaubandustegevusest.

⁸⁸ Terra, B.J; Wattel P.J., *European Tax Law*, Deventer 1997, p.136.

Koodeksiga on ühenduses tekitatud arutelu teemal, mis on kahjulik ja mis vastuvõetav maksukonkurents. Tegemist on aga siiski poliitika ühtlustamisega retoorika tasandil, mida ei maksa segi ajada liikmesriikide maksupoliitika tegeliku ühtlustamisega⁸⁹.

Koodeksil ei ole juriidiliselt siduvat jõudu kuid poliitiliselt on tegemist mõjusa dokumendiga.

EL-i tasandil on harmoniseerimine õiguslik vahend, mille eesmärk on direktiivide abil ühtlustada riikide maksupoliitikat. Koordineerimine aga tunnustab erinevusi ja selle sisuks on erinevate valikute ühtesobitamine ja eri maksusüsteemide koostöö. Koordineerimine ei ole seaduste ühtlustamine. See on vabatahtlik instrument, mis sunniks asjaosalisi defineerima, mis on hea ja halb maksupraktika.

Eestis kehtivad tulumaksusüsteemi põhimõtted vastavad Käitumiskoodeksile olles üks väheseid EL-i uusi liikmesriike, kelle maksuseadus ei sätesta kahjuliku maksukonkurentsi ilminguid⁹⁰.

⁸⁹ Intervjuu Dr Claudio M. Radaelli'iga. Viidatud Maksumaksja nr 12, 2002 lk 19-26 kaudu.

⁹⁰ Valitsuse EL poliitika, op.cit.

II EUROOPA KOHTU PRAKTIKA

1. Üldist

Euroopa Ühenduse tasandil toimuv tulumaksu puudutav seadusandlik tegevus on aeglane ja tulenevalt liikmesriikide vahelistest erimeelsustest ka piisavalt keeruline. Eriti problemaatiliseks muudab selle kehtiv otsustamisprotsess. Nagu juba korduvalt mainitud, võimaldab asutamislepingu artikkel 94 nõukogul anda ühehäälselt direktiive liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad ühisturu rajamist või toimimist.

Enamike autorite arvates⁹¹ põhjustab ühehäälsuse nõue suurimat probleemi otseste maksude harmoniseerimisel direktiivide, määruste või muude administratiivsete sätete kaudu (nn positiivse integratsiooni kaudu).

Positiivse integratsiooni puudumise tõttu mängib suurt rolli Euroopa Kohtu (EK) praktika, mis kohustab liikmesriike oma maksusüsteemides muudatusi tegema eelkõige keelustades asutamislepingus sätestatud põhivabaduste kasutamise piirangud (nn negatiivne integratsioon)⁹².

EK on mitmetes lahendites rõhutanud, et vaatamata sellele, et otsene maksustamine on liikmesriikide endi pädevuses, peavad liikmesriigid seda pädevust teostama ühenduse õigusega kooskõlas ning sellele tuginedes⁹³. Samuti on EK korduvalt rõhutanud, et juhul kui mittesoodustav maksukohtlemine (inglise keeles *unfavourable tax treatment*) ning põhivabadused on vastuolus, siis ei saa mittesoodustavat kohtlemist põhjendada isegi mitte sellega, et eksisteerivad mingid teised maksusoodustused⁹⁴.

⁹¹ Farmer, P. EC Tax Law. Oxford 1994, p. 309.

⁹² Negatiivse integratsiooni idee pärineb iseenesest EK lahenditest (mis ei puuduta maksustamist). Eelkõige van Gend & Loos ja Costa v. ENEL lahenditest, milles EK rõhutab, et asutamislepingus sätestatud põhimõtted on siseriikliku õiguse suhtes ülimuslikud ning need on otsekohaldatavad. V.t. ka A.J.M. Jimenes, *op.cit.* lk 206.

⁹³ EKL *Wielockx*, C-80/94, punkt 16; *ICI v Colmer*, C-264/96, punkt 19; *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, punkt 19; *Metalgesellschaft Ltd - Hoechst AG – Hoechst Uk Ltd*, ühendatud kaasused C-397/98 and C-140/98, punkt 37.

⁹⁴ *Commission v France*, EKL 270/83, art 21; *Asscher*, C-107/94, punkt 53; *Saint-Gobain ZN*, EKL 307/97, punkt 54; *Eurowings Luftverkehrs*, C-294/97 punkt 44.

Vaatamata eeltoodule, on EK siiski asunud seisukohale, et sätted mis võivad rikkuda asutamislepingus sätestatud põhivabadusi, võivad olla vastuvõetavad kui nende puudumine võib ohustada konkreetse maksusüsteemi toimimist⁹⁵.

Selles peatükis käsitlen põhivabaduste ja liikmesriikide maksuseaduste konflikte ning nende konfliktide lahendusi EK praktika kaudu. Samuti seda kui kaugeleulatuv võib olla selline mõju tingituna EK praktikast.

Konfliktsituatsioonid on väljendatud alapeatükkidena: kaupade vaba liikumise kui ühenduse eesmärgi ning liikmesriikide seaduste konflikt peatükis 2.1.; isikute vaba liikumise vabaduse peatükis (ptk 2.2) käsitlen eraldi nii asutamislepingu kui olulist diskrimineerimise keelu väljundit ja tööjõu vaba liikumist kui keeldu diskrimineerida kodakondsuse alusel; teenuste vaba liikumisega seotud probleemistikku käsitleb ptk 2.3; kapitali vaba liikumist ptk 2.4. Eraldi peatükina on välja toodud kuritarvituste tõkestamine (ptk 2.5.). Kuritarvituste tõkestamine ei ole seotud küll otseselt asutamislepingu põhivabadustega kuid oluliseks pean asjaolu, et nende tõkestamine on seotud maksuõiguse seisukohalt sellise olulise põhimõttega nagu maksusaladuse kaitse. Samuti peegeldab selles hästi ühenduse püüdlus integreerida liikmesriikide maksusüsteemid ning harmoniseerida otseste maksudega seonduvat. Viimases peatükis käsitlen õigusaktide ühtlustamisega seotud kohtupraktikat, millest nähtub, kuidas EK on asunud laiendavalt tõlgendama direktiive püüdes nendest lähtuvalt ühtlustada liikmesriikide maksupraktikat ja seadusi (ptk 2.6.).

2. Põhivabadused ja liikmesriikide maksuseadused

2.1. Kaupade vaba liikumine

2.1.2. Komisjon vs Prantsusmaa C-18/84

Kaupade vaba liikumise põhimõte on sätestatud eelkõige asutamislepingu artiklites 23 ja 24. Artikkel 23 kohaselt rajaneb ühendus tolliliidul, mis hõlmab kogu kaubavahetust ning millega kaasneb impordi ja ekspordimaksude ja kõigi samaväärse toimega maksude keelustamine liikmesriikide vahel, samuti ühine tollitariifistik suhetes kolmandate riikidega.

⁹⁵ *Bachmann*, C-204/90 punkt 28.

Kaupade vaba liikumise osas on negatiivse integratsiooni heaks näiteks EK otsus asjas Komisjon vs Prantsusmaa.

Prantsusmaa maksuõigus võimaldas nimelt osadel kirjastusühingutel (*publishing companies*) koguda maksuvaba reservi selleks, et osta vallas- ja kinnisvara, mis on seotud nende majandustegevusega (sisuliselt siis soetada käibe- ja põhivara) või arvestada oma maksustatavast tulust täielikult maha kõik kulutused, mis sellel eesmärgil on tehtud. Prantsuse maksuõiguse kohaselt ei olnud sellise maksuvaba reservi kogumine või kulutuste mahaarvestamine võimalik aga juhul, kui väljaandeid ei trükitud Prantsusmaal.

Komisjoni seisukohast kahjustab selline käitumine kaupade vaba liikumise põhimõtet, olles sisuliselt sarnane koguselistele piirangutele.

Euroopa Kohus leidis, et *“On ilmne, et selline süsteem soodustab väljaannete trükkimist pigem Prantsusmaal kui mõnes teises liikmesriigis. Taolised sätted maksuseadustes põhjustavad kitsendusi selliste väljaannete impordile, mis on trükitud teistes liikmesriikides ning seega tuleb selliseid sätteid käsitleda kui koguselist piirangut, mis on vastuolus (asutamislepingu) artikliga 30.”* Samuti, et *“Seega tuleb asuda seisukohale, et Prantsusmaa ei täida oma asutamislepingu artiklist 30 tulenevaid kohustusi, võttes ära Prantsusmaa kirjastuste maksusoodustused seetõttu, et nad trükitavad ajalehti teistes liikmesriikides.”*⁹⁶

Seega asus EK kokkuvõtvalt seisukohale, et tegemist on kaupade vaba liikumise takistamisega, kuna äriühinguid koheldi maksunduslikult erinevalt sõltuvalt sellest, millises liikmesriigis nad oma kaupu toodavad ning kuidas on organiseeritud nende kaupade import ja/või eksport. Kahjuks ei ole EK praktikast leida nii mitmeid lahendeid, et see võimaldaks teha üldistusi ja leida seoseid kaupade vaba liikumise vabaduse ning liikmesriikide õigusega korraldada otsest maksustamist. Enamus vaadeldud lahenditest kontsentreerub maksustamise osas kaudsetele maksudele.

Antud juhul on EK autori arvates maksumaksja seisukohast soodsalt käsitelnud asutamislepingus sätestatud kaupade vaba liikumise põhimõtet. Asutamislepingus sätestatud vabadused annavad liikmesriikide isikutele õiguspärased ootused nende vabaduste realiseerimise osas. Antud juhul on selline lähenemine, mille kohaselt ettevõtjad võivad

⁹⁶ Kasutatud on IEKL C-18/84 punktide 16 ja 17 vabatõlget käesoleva töö autori poolt.

ühenduse piires oma kaupu vabalt „liigutada“, ilma, et see tooks kaasa maksuõiguslikult soodsamaid või vähemsoodsamaid tagajärgi, asutamislepingus sätestatuga igati kooskõlas.

Autori arvates võiks viidates sellele, et teatud maksusoodustusi anti vaid Prantsusmaal trükiteenust kasutavatele kirjastustele, väita ka, et tegemist oli asutamislepingu artikli 87 rikkumisega, mis käsitleb riigiabi andmist.

2.2. Isikute vaba liikumine

2.2.1. Asutamisevabadus

2.2.1.1. Üldist

Erinevalt kaupade vabast liikumisest, on isikute vaba liikumise ja otsese maksustamisega seonduvalt EK-st tulnud hulgaliselt lahendeid. Siinkohal keskendungi vaid sellistele, mis on otseselt seotud otsese maksustamisega.

Asutamisevabadusega seotud küsimused viivad alati varem või hiljem välja ka maksustamiseni ning samuti on asutamisevabadus n.ö. juriidiliste isikute liikumisevabaduse väljendusvorm. Äriühingu registrijärgne asukoht on liikmesriigi õigussüsteemiga siduvaks faktoriks samuti nagu kodakondsus füüsiliste isikute puhul. EK on asunud seisukohale, et juriidiliste isikute harmoniseerimatus liikmesriikides ei anna alust isikute erinevaks kohtlemiseks.⁹⁷ Seetõttu on põhjendatud selle teema käsitlemine isikute vaba liikumise põhimõttega seonduvalt.

Asutamisevabadus on kirjutatud lahti asutamislepingu artiklis 43. Selle artikli kohaselt keelatakse piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamiseõigust teise liikmesriigi territooriumil. Asutamisevabadus hõlmab nii õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana, asutada ja juhtida ettevõtjaid (äriühingud, esindused, filiaalid, avalik-õiguslikud juriidilised isikud jms) samadel tingimustel, mis kehtivad selle liikmesriigi kodanike jaoks.

Asutamisevabadus väljendub eelkõige diskrimineerimiskeelu vormis, mis on väljendatud asutamislepingu artiklis 12. Selle artikli praktiline kohaldamine on piiratud – artikkel ei kata mitte igasuguseid diskrimineerimisi, näiteks ei rakendata seda siseriiklike tehingute puhul. Samuti on oluline meeles pidada üld- ja erisätte vahekorda. Nimelt, sellisel juhul kui

⁹⁷ EK otsus asjas C-270/83 [1986] Commission v France (Avoire Fiscal). Lahend on üksikasjaliselt käsitletud käesoleva töö peatükis 2.2.1.2.

kohaldatav on nn nelja põhivabaduse takistamise keeld, siis diskrimineerimise keelule tugineda ei saa. Nelja põhivabaduse takistamise keeldu käsitletakse kui diskrimineerimise keelu väljendust.⁹⁸

Selles peatükis käsitletavat EK lahendit ilmestavad maksuõiguse ja asutamisvabaduse konflikte otsuste maksude osas ning näitavad selgelt, et selliste konfliktide mõjud võivad olla kaugeleulatuvad. Käsitletakse EK lahendeid, mis puudutavad residentide ja mitteresidentide püsivate tegevuskohtade käsitlemist liikmesriikide poolt ning samuti nn lahkumismaksusid, mida liikmesriigid on teatud juhtudel kehtestanud.

Selleks, et diskrimineerimise keeldu asutamisvabaduse puhul kohaldada, peab olema ennekõike kohaldatav artikkel 43 ise. Artikkel on rakendatav majandustegevuse kohta asutamislepingu artikkel 2 tähenduses⁹⁹ ning siis kui artiklis 43 sätestatud asutamisvabadus on eristatav artiklis 39 käsitletavast töötajate liikumisvabadusest¹⁰⁰. EK on toonitanud ka, et oluline on see, kas isikute tegutsevad alaliselt ja kas tegevusel on stabiilne ja jätkuv iseloom¹⁰¹.

Euroopa Kohus on oma otsustes korduvalt toonitanud asutamisvabaduse olemust ja selle olulisust ühenduse õiguses. Asutamisvabadus on üheks EL põhialuseks ja on otseselt kohaldatav. Asutamisvabadusest tuleb eristada juhtimiskeskuste siirdamise õigust, mis võib olla tingimuslik¹⁰².

Asutamisvabadus võib olla piiratud nii „vastuvõtvas“ riigis (*host state*) kui ka „kodukoha“ riigis (*home state*).

Alljärgnevat peatükides käsitletakse mõlema eelmärgitud piirangu avaldumist ja kohasust ühenduse õigusega.

⁹⁸ EKL 2/74 *Reyners* [1974] ECR 631, p 16. v.t. ka Peters, C. *The freedom of establishment. Legal protection against discriminatory tax legislation*. Kluwer Law International, 2003, p 102.

⁹⁹ EKL C-221/89, *Factortame* [1991], punkt 20. EKL 36/74 *Walrave and Koch v Union Cycliste Internationale* [1974] punkt 4.

¹⁰⁰ Peters, C. *op.cit* lk 103.

¹⁰¹ EKL C-55/94 *Gebhard v Consiglio dell Ordine degli Avvocati e Procurati di Milano*, p 25; C-70/95 *Sodemare SA et al. V. Regione Lombardia*, p 24, viidatud Gribnau, H.L.M. *op.cit.*, lk 123 kaudu.

¹⁰² EKL C-81/87 *Daily Mail*.

2.2.1.2. Avoir fiscal C-270/83

EK lahend asjas Komisjon vs Prantsusmaa on õiguskirjanduses tuntud ka kui *Avoir fiscal* lahend, milles käsitletakse „vastuvõtva“ riigi maksustamisõigust.

Selle lahendi asjaolude kohaselt palus komisjon EK-l anda seisukoht Prantsusmaa mitteresidentidest äriühingute püsivate tegevuskohtade maksustamise kohta Prantsusmaal ning hinnata sellise maksustamise vastavust asutamislepingus sätestatud asutamisevabadusele. Sisuliselt keskenduti selles lahendis Prantsusmaal kasutusel olevale dividendide maksustamise imputatsioonisüsteemi¹⁰³ vastavusele asutamiseõigusega. Nimelt võimaldas Prantsusmaa imputatsioonisüsteem anda maksukrediiti Prantsusmaa residentidest osanikele/aktsionäridele, kes saavad dividende Prantsusmaal registreeritud äriühingust. Kehtiv maksusüsteem ei võimaldanud aga maksukrediiti mitteresidentidest osanikele/aktsionäridele, välja arvatud juhul kui maksuleping teisiti ette ei näinud.

Samuti oli antud lahendis oluline anda maksuõiguslik käsitus residentidest ja mitteresidentidest äriühingute püsivale tegevuskohale.

Seega ei olnud Prantsuse maksuõiguse sätete kohaselt võimalik saada maksukrediiti mitteresidentidest äriühingute püsivatel tegevuskohtadel, kuigi saadud tulud maksustati. Olukorra lahendamiseks esitasid Prantsusmaa mitteresidentidest kindlustusseltsid, kes omasid püsivat tegevuskohta Prantsusmaal, komisjonile esildise. Komisjon nõustus seltside seisukohtadega ning andis juhtumi lahendamiseks EK-le.

Komisjon tugines peamiselt kahele argumendile: esiteks diskrimineerimine teistes liikmesriikides registreeritud kindlustusühingu suhtes ning teiseks kaudne asutamisevabaduse piiramine.

EK nõustus komisjoni seisukohaga, sedastades, et: *“Peab märkima, et asjaolu, et liikmesriikide juriidilise isiku tulumaks ei ole harmoniseeritud ei õigusta isikute ebavõrdset kohtlemist. Harmoniseerimise puudumine seab äriühingu maksustamise sõltuvusse siseriiklikust õigusest kuid see ei tohi kaasa tuua artikli 52 rikkumist, mis keelab*

¹⁰³ Lühidalt on tegemist teatud liiki majandusliku topeltmaksustamise vältmise meetodiga. Imputatsioonisüsteemis on dividendide saaval aktsionäriil/osanikul õigus oma maksutatavast tulust maha arvata dividende maksva ettevõtte poolt tasutud tulumaks.

*liikmesriikidel kehtestada selliseid tingimusi, mis erinevad nendest tingimustest, mida liikmesriik kohaldab oma kodanike suhtes*¹⁰⁴.

Seega asus kohus seisukohale, et äriühingu registrijärgne asukoht on liikmesriigi õigussüsteemiga samasuguses siduvaks faktoriks nagu füüsiliste isikute kodakondsus. Samuti seda, et harmoniseerimise puudumine liikmesriikides ei anna alust isikute erinevaks kohtlemiseks.

Samuti rõhutas EK, et artikkel 43 näeb ette õiguse valida erinevate ettevõtluvormide vahel oma äranägemise järgi. Seega pole õigustatud ka nõuda mitteresidendi tegevust mingis teises vormis¹⁰⁵.

EK arvates, et õigusta antud olukorda ei ka väidetav maksude vältimise risk. Artikkel 43 ei võimalda mingisuguseid erandeid asutamisevabaduse põhimõttest maksude vältimise või kõrvalehoidmise vältimise motiivil¹⁰⁶.

EK toonitas, et Prantsusmaa valitsus on teinud vale järelduse arvates, et erinev kohtlemine on põhjustatud topeltmaksustamise vältimise lepingutest. Topeltmaksustamise vältimise lepingud ei ole nimetatud asjaoludel kohaldatavad.

EK asus seisukohale, et artikliga 43 (endine artikkel 52) antud õigus on vaieldamatu ning liikmesriik ei saa selle sätte kohaldatavust sõltuvusse seada kahepoolsest lepingust teise liikmesriigiga. Artikkel ei võimalda asutamisevabadust käsitleda vastastikuse lepingu tingimusena, eesmärgiga saada mingi sarnane võrdväärne õigus teises lepinguriigis.

Kokkuvõtvalt tegi EK järelduse, et krediidimeetodit tuleb rakendada samadel tingimustel nii mitteresidentidest kindlustusühingute püsivate esinduste kui ka residentide suhtes. Vastasel juhul on tegemist diskrimineerimisega, mis rikub asutamislepinguga sätestatud asutamisevabadust.

104 EKL 270/83 punkti 24 vabatõlge autori poolt. Ka edaspidised EKL tsitaadid on vabatõlked. Kohus viitab Asutamislepingu artiklile 52 nn vana numeratsiooni järgi, mis kehtis enne Amsterdami lepingu jõustumist. Praeguse numeratsiooni järgi artikkel 43.

105 Prantsuse valitsus tugines selles asjas seisukohale, et kui äriühing teostaks oma tegevust näiteks tütarühingu kaudu, siis nimetatud probleeme ei tekiks.

106 Liikmesriikide erinevaid argumente selles, osas et üks või teine asutamislepingus sätestatud õigus võib kaasa tuua maksudest kõrvalehoidumise või näiteks kapitali äravoolu, on EK pidanud eelkõige administratiivseks probleemiks, mis ei tohi mõjutada vabaduste kasutamist. Vastavaid hinnanguid vt nt otsuse 52/84 komisjon vs Belgia [1986] ECR 89 punkt 16; otsuse 213/85 komisjon vs Holland [1988] ECR 281 punkt 22; otsuse C-298/98 kohtujuristi arvamus, esitatud 18.05.2000, p 104.

EK on mitmetes lahendites kritiseerinud imputatsioonisüsteemi ning tänaseks on saavutatud imputatsioonisüsteemi hääbumine.

Kohus andis ka selge seisukoha ühenduse õiguse ja maksulepingute vahekorrale. Seega peavad liikmesriigid arvestama, et maksulepingute kohaldamisel arvestatakse eelkõige ühenduse õigusega. Asutamislepingus sätestatu kuulub tingimusteta täitmisele ega saa sõltuda liikmesriikide vahel sõlmitud maksulepingutes sätestatust¹⁰⁷.

Antud juhul väljub see seisukoht siiski vaidluse aluseks olevate asjaolude piiridest ning on väga laiendav, mistõttu võib olla konfliktne, kuna EK seisukohast saaks käsitlust kohaldada liikmesriikide kõigi maksulepingute osas. Rahvusvahelises maksuõiguses on üldiseks reegliks maksulepingute kohaldamisel, et esimesena kohaldatakse siseriiklikke norme ja kui maksuleping sätestab nende suhtes soodsama erandi, siis rakendatakse maksulepingut. Kohtu seisukohaga on aga liikmesriikide eest otsustatud, et ühenduse õigus prevalveerib siiski omakorda maksulepingute üle. Seega on autori arvates siin kehtestatud, et ühenduse õigus prevalveerib siseriiklik õiguse suhtes.

Küsimuseks jääb seega, kas ühenduse õigus on siseriikliku õiguse osa vaid „laieneb“ ka riikide välispädevusele. Eriti huvitavaks muutub olukord siis kui maksuleping sätestab liikmesriigile suhtes kolmandate riikidega soodsamad tingimused kui ühenduse õigus. Praeguse lahendi seisukohalt on vaieldav, milline õigus siis prevalveerib.

2.2.1.3. Campagne de Saint Gobain C-307/97

Lahendis toodud asjaolude kohaselt oli Saint Gobain asutatud Prantsusmaa õiguse kohaselt ning tema peakorter asus Prantsusmaal. Saint Gobain tegutses Saksamaal püsiva tegevuskoha kaudu. Seega on taas tegemist vastuvõtva riigi maksustamisega.

Saksamaa maksusüsteemi kohaselt maksustati Saint Gobain'i Saksamaal ainult selle tulu ulatuses, mis oli omistatav tema püsivale tegevuskohale (nn piiratud maksukohustus). 1998nda majandusaasta jooksul deklareeris Saint Gobain dividende Saksa, Šveitsi ja USA

¹⁰⁷ Uustalu, E. Maksu nr 10, 2000, lk 33.

äriühingutelt ning need dividendid olid omistatavad Saint Gobaini püsivale tegevuskohale Saksamaal.

Saksa maksuhaldur keeldus andmast Saint Gobain'ile Saksa maksuseaduste kohaseid maksusoodustusi, viidates sellele, et mitteresidentidest juriidiliste isikute poolt jaotatavatele dividendidele saavad maksusoodustusi ainult need ettevõtted, keda maksustatakse Saksamaal nende maailmatulu osas (piiramatu maksukohustus).

Seega keeldus Saksa maksuhaldur ettevõtte tulumaksu maksuvabastuse andmisest dividendide osas, mida Saint Gobain sai USA ja Šveitsi äriühingutelt ning mis olid omistatavad Saint Gobaini püsivale tegevuskohale (dividendide jagajateks olid Saint Gobaini enda tütarühingud ning tütarühingute tütreid). Maksuhaldur põhjendas oma keeldumist sellega, et Saksamaa kahepoolsed maksulepingud (vastavalt siis USA ja Šveitsiga), mille kohaselt oli võimalik maksuvabastust saada, kohalduvad ainult Saksamaa residentidele ning need ei kohaldu mitteresidentide suhtes.

Maksuhaldur käsitles Saint Gobain'i osalust USA tütarühingus tema püsiva tegevuskoha varana, maksustades seda kapitalimaksuga ning keeldus soodustustest, mida on Saksamaa maksuseaduste alusel õigustatud saama rahvusvahelised korporatsioonid Saksamaal.

Maksuhalduri seisukoha kohaselt oli maksusoodustuste mitteandmine mitteresidentidele õigustatud, kuna sellisel viisil välistatakse maksutulude laekumise vähenemine. Maksuameti selgituste kohaselt ei ole neil võimalik kompenseerida maksutulude kaotust sellega, et nad maksustaksid nende mitteresidentide poolt jaotatavaid dividende, kes tegutsevad Saksamaal oma püsivate tegevuskohtade kaudu (otsuse punkt 49).

Samuti olid võimud seisukohal, et soodustuste andmisest keeldumist õigustab ka see, et püsivatel tegevuskohtadel on residentidest äriühingutega võrreldes eelised tulude ülekandmisel oma mitteresidentidele emaühingule. Nimelt ei ole püsivatel tegevuskohtadel iseseisvat õigussubjektsust ning seega ei saa nad jaotada ka dividende. Sellest tulenevalt on nende kasum otseselt omistatav kontrollivale välisettevõttele, mis omakorda on Saksamaal maksukohustuslane niisugusel moel saadud tulude osas (piiratud maksukohustus). Seega vastupidiselt olukorrale, kui resident jaotab oma kasumi dividendina, ei ole kasumi ülekandmine püsivalt tegevuskohalt oma emaühingule kinnipeetava maksu objektiks (otsuse punktid 51 ja 52).

Lõpetuseks leiab maksuhaldur, et kahepoolsed maksulepingud kolmandate riikidega ei kuulu ühenduse pädevusse (võrdle eelmises punktis toodud seisukohtadega). Sissetulekute ja tulu maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, kellel on sellest tulenevalt vabadus sõlmida kahepoolsed maksulepinguid kolmandate riikidega (antud juhul Šveitsi Konföderatsiooniga). Kuna ühendus ei ole harmoniseerinud, kas dividendide jaotamise puhul peaks püsivad tegevuskohad maksusoodustusi saama maksulepingute alusel või mitte, ei kuulu see ühenduse pädevusse.

Kahepoolsed maksulepingud on sõlmitud vastastikkuse põhimõttel ning nende tasakaal oleks rikutud kui maksulepingute soodustavaid tingimusi hakatakse laiendama liikmesriikidele, kes ei ole nende maksulepingute pooleks (otsuse punktid 54 ja 55).

EK rõhutas, et asutamisevabadus peab võimaldama liikmesriikide kodanikel (k.a. äriühingud) saada teises liikmesriigis samasuguseid õigusi kui selle liikmesriigi kodanikud. EK leidis, et maksusoodustuste andmisest keeldumine on asutamisevabaduse rikkumine.

Analüüsid ebaseaduslikku kohtlemist leidis, EK et dividenditulu maksukohustuse osas on nii Saksamaa residentid kui ka mitteresidentid oma püsivate tegevuskohtade kaudu, objektiivselt võrreldavas olukorras. Esiteks, on dividendide saamine Saksamaal maksukohustuse objektiks vaatamata sellele, kas saajaks on resident või mitteresident, kuna mitteresident saab dividende oma püsiva tegevuskoha kaudu.

Teiseks, on osalus välismaal asuvates tütarühingutes maksukohustuse objektiks vaatamata sellele, kas tegemist on residentide või mitteresidentidega tema püsiva tegevuskoha kaudu (otsuse punkt 47). Asjaolu, et erinevat kohtlemist kohaldatakse ainult vaidlusalustele maksusoodustustele, mille kohaselt residentidel võimaldatakse välisriikidest saadud dividendelt tasutud tulumaksu Saksamaal maha arvestada või see maha arvestada oma Saksamaal maksustatavast tulust, teeb residentide ja mitteresidentide olukorra objektiivselt veelgi võrreldavamaks (otsuse punkt 48).

Käsitledes Saksa maksuhalduri poolt väljatoodud võimalikke eeliseid püsivate tegevuskohtade poolt kasumi ülekandmise osas seda, rõhutas EK, et erinevat maksukohtlemist residentide ja mitteresidentide püsivate tegevuskohtade vahel ei saa õigustada mingisuguste eelistega, mis väidetavalt on püsivatel tegevuskohtadel residentidest

äriühingute suhtes. Samuti sellega, et sellisel viisil kompenseeritakse maksutulude vähenemist. Isegi juhul, kui sellised eelised oleksid olemas, ei õigusta need asutamislepingu artikli 43 (varasem artikkel 52) rikkumist (otsuse punkt 53).

Maksulepingute osas asub EK seisukohale, et kui ühendusel puuduvad asutamislepingu artikkel 220 teise taanduse (praegune artikkel 293 teine taandus) kohased harmoniseerivad meetmed, jääb liikmesriikidele õigus määratleda otsese maksustamisega seonduvat, eesmärgiga vältida topeltmaksustamist tehes seda *inter alia* rahvusvaheliste lepingute kaudu (otsuse punkt 56). Vaatamata kahepoolsetele maksulepingutele ei tohi liikmesriigid siiski tähelepanuta jätta ühenduse õigust. Vastavalt EK otsustele, peavad liikmesriigid vaatamata sellele, et otsene maksustamine kuulub nende pädevusse, oma maksustamisõigust kasutama järgides ühenduse õigust (otsuse punkt 57).

Juhul kui topeltmaksustamise vältimise leping on sõlmitud liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel, siis vastavalt rahvusliku kohtlemise põhimõttele (inglise keeles *national treatment principle*) annab liikmesriik lepingu kohased soodustused mitteresidentide püsivatele tegevuskohtadele samadel tingimustel kui residentidele.

Kohustused, mis Saksamaal on tulenevalt ühenduse õigusest, ei mõjuta kuidagi neid kohustusi, mis Saksamaal on tulenevalt tema kahepoolsetest lepingutest USA või Šveitsiga. Vastastikuse kohtlemise põhimõtte tasakaalu ei rikuta sellega, kui Saksamaa ühepoolset laiendab oma maksulepinguga võetud maksusoodustusi. Selline laiendamine ei mõjuta kuidagi kolmandaid riike, kellega Saksamaal on maksulepingud ega sätesta neile mingisuguseid uusi kohustusi (otsuse punktid 57-59).

Seega saab EK otsusest maksulepingute osas järeldada, et maksulepingute sõlmimisel kolmandate riikidega peab liikmesriik arvestama ühenduse õigusega. Juhul kui ühenduse õigusega võetud soodustused võivad mõjutada selles liikmesriigis asuvate kolmandate riikide isikute õigusi või kohustusi, võib liikmesriik oma maksulepinguga võetud soodustusi ühepoolset laiendada. Sisuliselt piirab selline järeldus liikmesriikide suveräänsust maksulepingute sõlmimisel.

Erialakirjanduses on märgitud, et EK Saint Gobain'i lahendi otsese mõjuna on näiteks kõik Austria mitteresidendid, kes on mõne teise liikmesriigi residendid ja saavad tulu kolmandatest

riikidest, automaatselt nende maksulepingute subjektid¹⁰⁸. Samuti on erialakirjanduses väljendatud seisukohta, et EK praktikas on mitmeid rahvusvahelises maksuõiguses lubatud erinevaid kohtlemisi loetud asutamislepinguga vastuolus olevateks¹⁰⁹.

Seega jääb vaieldavaks, mil määral ja kuidas leiab EK praktikast tulenevalt kasutamist rahvusvahelise lepinguõiguse printsiip „*pacta sunt servanda*“.

2.2.1.4. Lankhorst Hohorst C-324/00

Lankhorst Hohorst GmbH (edaspidi nimetatud ka LH) on Saksa osäühing, kelle ainus osanik oli Hollandi osäühing (BV, edaspidi BV1), mida omakorda kontrollis tervikuna teine Hollandi osäühing (edaspidi BV2). LH oli saanud intressiga laenu BV2-lt. Perioodi, mille jooksul kasutati sellist finantseerimist ja maksti BV2-le intresse, lõppbilanss kajastas LH negatiivset netoväärtust.

Saksa maksuhaldur keeldus BV2-le tasutud intressi mahaarvestamisest põhjusel, et BV2-le tasutud intress on käsitletav varjatud tulude väljaviimisenä LH-st. Maksuhalduri seisukoht tugines tollel ajal kehtinud Saksa juriidiliste isikute tulumaksuseaduse sättele, mis kehtestas, et laenu tagasimakseid olulise osalusega aktsionärile, kellel puudub juriidilise isiku tulumaksu krediitimeetodi kohaldamise õigus, tuleb käsitleda tulude varjatud väljaviimisenä, juhul kui maksumaksja ei tõenda, et ta oleks saanud ka kolmandatelt isikutelt laenu samadel tingimustel.

Seega oli maksumaksjal sisuliselt võimalik tõestada, et selline ülemäärane laenufinantseerimine oli vältimatu (mis sisuliselt tähendab, et sellistel tingimustel oleks võetud laenu ka teistelt laenuandjatelt, nn turutingimustel võetud laen). Saksa alakapitalisatsiooni alase reeglistiku (inglise keeles *thin capitalisation rules*) kohaldamine ei sõltunud mitte niivõrd laenuvõtja residentsusest vaid pigem sellest, kas laenuvõtja ise oli õigustatud dividendide maksustamisel krediitimeetodit kasutama¹¹⁰.

¹⁰⁸ Lang, M. Tax Treaty Interpretation. Linde Verlag Wien, bande 13, 2004, lk 21.

¹⁰⁹ Nelson, M. Tax Treaty Interpretation in Sweden. Viidatud Lang, M. op cit. -lk 336, kaudu.

¹¹⁰ Vastav regulatsioon puudutas siiski enamasti mitteresidente, kellel ei võimaldatud kasutada dividendide maksustamisel krediitimeetodit, kui topeltmaksustamise lepinguga ei olnud teisiti ette nähtud. Mitteresidentide kõrval eksisteeris ka väike hulk saksa residentidest ühinguid, kes olid vabastatud ettevõtte tulumaksust ja kes seetõttu ei saanud krediitimeetodit kasutada (elkõige igasugused avalik-õiguslikud juriidilised isikud ning soodustatud valdkondades tegutsevad ettevõtted).

Mitteresidendist emaühingule tasutud laenu tagasimaksed maksustati kui varjatud dividendid 30%-lise maksumääraga ning intresside osas puudus võimalus neid kuludena käsitleda.

EK leidis, et ema- ja tütarühingute vaheliste laenuintresside maksustamine põhjustab ebavõrdset kohtlemist sõltuvalt sellest, kas emaühingu asukoht on Saksamaal või mitte (otsuse punkt 27) ning, et LH-d ei saa selles olukorras võrrelda nende residentidega, kellel samuti puudub õigus maksukrediidile.

Selline ebavõrdne kohtlemine, mis sõltub emaühingu asukohast on asutamisevabaduse rikkumine. Selline kohtlemine võib tingida olukorra, kus teiste liikmesriikide ettevõtjad ei asuta oma tütarühinguid enam liikmesriiki, mis sellist maksustamist kasutab (otsuse punkt 32).

Samuti rõhutas EK asjaolu, et maksutulude võimalik vähenemine ei ole selline avalik huvi, mis õigustaks põhivabadusi rikkuvate meetmete kasutuselevõtmist.¹¹¹

EK leidis ka, et vastavalt siseriiklikus kohtus juba tuvastatud asjaoludele, ei ole mingisuguste kuritarvituste asetleidmine tõendatud. Tõendatud oli ka, et LH oli kahjumis nii 1996, 1997 kui ka 1998 majandusaastal. Kahjum ületas tunduvalt BV2-le tasutud intresside summa.

Ilmselt oleks võinud EK otsus olla teistsugune, kui maksuhaldur oleks näidanud ära otsese seose mahaarvestamise õiguse ja ebavõrdse kohtlemise vahel.¹¹² Antud juhul ei suutnud maksuhaldur sellist seost välja tuua. Arvestades asjaolu, et ühenduse territooriumi käsitletakse põhivabaduste teostamise suhtes ühe territooriumina, leidis EK ilmselt, et maksutulude kaotuse argument ei ole piisav, kuna aktsionär oli oma teises liikmesriigis maksustatav.

See on ilmekas näide kuidas ühenduse õigus areneb negatiivse integratsiooni pinnalt *ad hoc* põhimõttel. Juhul kui liikmesriik ei suuda piisavalt hästi oma seisukohti põhjendada ning ei arvesta ühenduse õiguse kontekstiga siis on võimalikud lahendid, mis ei arvesta liikmesriigi reaalseid huve. Oluline on näidata ära seosed mis õigustavad põhivabaduse piiramist. Ilmselt on ka EK otseste maksude lahenditest järeldatav, et sellised piirangud peavad olema aga proportsionaalsed ning vastama reaalsele ühenduse eesmärkidele.

¹¹¹ V.t. ka EKL C-264/96 ICI [1998] ECR I-4695; C-307/97 Saint Gobain ZN [1999] ECR I 6161, Verkoojen, op.cit.; Metallgesellschaft op.cit.

¹¹² V.t. näiteks EKL C-204/90 [1992], Bachmann v Belgia.

2.2.1.5. AMID C-141/99

Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID) oli Belgia õiguse alusel asutatud aktsiaselts, kelle juhatuse asukoht oli Belgias ning mis tegutses Luksemburgis asuva püsiva tegevuskoha kaudu (edaspidi nimetatud ka AMIDPE).

Luksemburgi ja Belgia vahelise topeltmaksustamise lepingu alusel, oli AMIDPE kasum vabastatud Belgia juriidilise isiku tulumaksust.

Belgia tulumaksuseaduse kohaselt oli maksumaksjatel õigus maksustamisperioodi ärikasumist maha arvata viie eelneva maksustamisperioodi jooksul tekkinud ärikahjum.

Belgia maksuseaduste kohaselt pidi maksumaksja oma kogutulu süstematiseerima tulu "päritolu" alusel. Tehes seda viisil, mis võimaldab eristada Belgias teenitud tulu; välisriikides teenitud tulu, millelt on vähendatud maksumäär ning tulu, mis on teenitud välisriikides, kuid mis on vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingutele (maksulepingule) vabastatud tulumaksust.

Mahaarvamised tuli teha järgnevalt:

- a) kahjum, mis tekkis riigis, milles saadud tulu on maksulepingu alusel vabastatud tulumaksust: esiteks tuli kahju maha arvata selles tulust, mis oli maksulepingu alusel vabastatud (Belgia) tulumaksust. Juhul kui kahju ületas seda, siis edasi sai mahaarvamine teha tulust, millelt on vähendatud maksumäär ning alles seejärel Belgias teenitud tulust;
- b) kahjum, mis tekkis riigis, milles saadud tulu maksustati vähendatud maksumääraga: esiteks mahaarvamine tulust, millele kohaldus vähendatud maksumäär. Juhul kui kahjum ületas seda, siis tulust, mis oli maksulepingu alusel vabastatud tulumaksust ning alles seejärel Belgias teenitud tulust;
- c) Belgias tekkinud kahjum: esiteks on kahjud mahaarvatavad Belgias teenitud tuludelt. Juhul kui kahju ületab seda, siis vähendatud maksumääraga maksustatavast tulust ning seejärel tulust, mis on maksulepingu alusel vabastatud tulumaksust.

AMID-i Belgia kahjum oli 1981 aastal 2.126.926,00 Belgia franki (BEF), samal ajal kui AMIDPE Luksemburgis teenitud kasum oli sellel aastal 3.541.118,00 Luksemburgi franki (LUF). Kuna Luksemburgi tulumaksuseaduse kohaselt ei olnud Belgia kahjumit võimalik Luksemburgis teenitud kasumilt maha arvestada, siis arvestas AMID 1981 aasta kahjumi maha oma 1982 aasta ärikasumist.

Belgia maksuhaldur keeldus sellise mahaarvestamise aktsepteerimisest. EK-lt nõuti seisukohta Belgia õiguse vastavusest asutamisevabaduse põhimõttele.

Esiteks leidis EK, et kõnealune Belgia seadus piirab eelnevate maksustamisperioodide kahjude edasikandmist äriühingutel, mis on asutatud Belgia seaduste kohaselt ning mille juhatuse asukoht on Belgias ja mis on kasutanud oma asutamisevabadust ning asutanud esindusi teistes liikmesriikides. Samas oleks selline kahjude maha arvamine võimalik, kui äriühing oleks asutatud samas liikmesriigis (Belgias) (otsuse punkt 22);

Seega põhjustab liikmesriigi maksuseadus ebavõrdset kohtlemist äriühingute vahel kes asuvad ainult selles liikmesriigis võrreldes nende äriühingutega, kelle esindused või tütarühingud on ka teistes liikmesriikides. Suure tõenäosusega on maksunduslikult alati halvemas olukorras need ettevõtted, millel on teises liikmesriigis esindus võrreldes sellega kui sellel ettevõttel oleks kõik esindused ainult Belgias (otsuse punkt 24).

EK leidis, et Belgia valitsuse argumente, et kõnealust maksusüsteemi tuleb vaadata terviklikuna, mille kohaselt esindusi omavad ja mitte omavad ettevõtted on alati maksunduslikult erinevates olukordades ning, et teatud juhtudel võivad maksunduslikud eelised tekkida just nendel äriühingutel, millel on teistes liikmesriikides esindused, ei saa aktsepteerida.

Isegi juhul kui Belgia maksusüsteem enamikel juhtudel soosiks äriühinguid, kes tegutsevad mitmes liikmesriigis, põhjustab see siiski ebavõrdset kohtlemist olukordades, kus ilmnevad mittedoodustavad asjaolud võrreldes nende äriühingutega, kes ei tegutse teistes liikmesriikides. Seega põhjustab kõnealune regulatsioon asutamislepingu artiklis 43 (endine artikkel 52) sätestatud asutamisevabaduse piiramist.

Belgia äriühingute, kellel ei ole teistes liikmesriikides esindusi ja kes on kandnud maksustamisperioodil kahju, maksuõiguslik olukord on täiesti võrreldav nende Belgia

äriühingutega, kellel on teises liikmesriigis esindus ning kelle kahjud on samuti tekkinud Belgias. Kuna äriühingud on võrreldavas olukorras ning puudub objektiivne erinevus, siis ei saa aktsepteerida erinevat kohtlemist kahjude mahaarvestamisel maksustamise eesmärgil.

Õigustuste puudumisel on selline erinev kohtlemine vastuolus asutamislepingu järgse asutamisvabaduse põhimõttega.

Eelmärgitud asjaolude “valguses” asub EK seisukohale, et asutamislepingu artikkel 43 (endine 52) välistab siseriikliku õiguse sellise kohaldamise, et äriühing, kelle asukoht on selles liikmesriigis võib eelmise maksustamisperioodi kahjumit käesoleva maksustamisperioodi kasumist maha arvata ainult sellisel juhul, kui sellist kahju ei olnud võimalik tasaarvestada teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha sama maksustamisperioodi kasumiga ja seda kahju ei ole võimalik maksustatavast tulust maha arvata kummaski liikmesriigis, kuid seda oleks võimalik teha juhul, kui äriühingu tegevuskoht oleks ainult selles liikmesriigis, milles asub tema juhatus.¹¹³

Seega peab EK diskrimineerivaks ja asutamisvabadust rikkuvaks olukorda kus kahjude mahaarvamine ei ole lubatud tuginedes eelkõige ettevõtja asukoha kriteeriumitele.

Mahaarvamiste olulisust on EK rõhutanud ka mitmetes füüsiliste isikutega seotud lahendites, milles lähemalt järgmises peatükis.

2.2.2. Tööjõu vaba liikumine

2.2.2.1. Üldist

Tööjõu vaba liikumine on sätestatud asutamislepingu artiklis 39, mille kohaselt tagatakse töötajate vaba liikumine ühenduse piires. Selline liikumisvabadus nõuab igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide töötajate diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul. Nende sätetega ei reguleerita avalikku teenistust.

¹¹³ v.t EKL C-141/99 punktid 24-33.

Otseste maksude vallas on tööjõu vaba liikumise sätteid rakendatud mitmes lahendis. Väga palju on käsitletud mahaarvamiste tegemise õigust maksustatavast tulust.

Nii on EK mitmel puhul rõhutanud, et mahaarvamiste süsteemi rakendamise võimaldamine on oluline, mahaarvamiste tegemine peaks olema võimalik maksude kinnipidamisel või tuleks võimaldada võimalikku enamakstud maksude tagastamist.¹¹⁴

2.2.2.2. Bachmann C-204/90

Asja “tuum” seisnes Belgia maksuõiguse vastavuse kontrollil asutamislepingus sätestatud põhivabadusega – tööjõu vaba liikumisega.

Bachmann oli Saksa kodanik, kes elas ja töötas Belgias. Enne elama asumist Belgiasse tegi ta vabatahtliku kindlustuslepingu ühes Saksa kindlustusseltsis.

Belgia maksuõigus võimaldab maksustatavast tulust maha arvata vabatahtlikke kindlustusmaksuid (haigus-, invaliidsus- ning elukindlustus), mis on tehtud Belgia kindlustusseltsile. Bachmann taotles Saksa kindlustusseltsile tehtud kindlustusmaksete mahaarvamist maksustatavast tulust kuid Belgia maksuvõimud keeldusid sellest.

EK leidis¹¹⁵, et põhimõtteliselt rikub selline praktika tööjõu vaba liikumise põhimõtet (artikkel 39). EK rõhutas eelkõige seda, et Belgia seaduste kohaselt on kindlustusmaksete mahaarvestamise ning kindlustusandja poolt tasutavate pensioni- ja elukindlustuse väljamaksete maksustamiskohustus seotud. Sellise maksusüsteemi korral korvab elukindlustusmaksete mahaarvamisest tingitud maksutulude kaotuse kindlustusandja poolt välja makstavate pensionite, annuiteetide või kapitalimaksete maksustamine. Juhul kui sellised sissemaksed ei ole maksustatavast tulust mahaarvatavad, siis on väljamaksed maksuvabad.

Eelmainitud juhul tuleb aga arvestada, et maksusüsteemi sidususe eesmärki silmas pidades on oluline, et liikmesriik, kes võimaldab elukindlustusmaksete mahaarvamist, peab saama maksustada kindlustusandja poolt väljamakstavaid summasid. Seega asus EK seisukohale, et

¹¹⁴V.t. näiteks EKL C-234/01 (Gerritse), C-107/94 (Asscher); 175/88 (Biehl).

¹¹⁵ Refereeritud seisukohad on avaldatud lahendi C-204/90 punktides 21-23 ning 28.

pensioni- ja elukindlustuse puhul on Belgia maksuregulatsioon õigustatud, kuna aitab säilitada maksusüsteemi ühtsust ning puudub vastuolu asutamislepingu artikliga 39¹¹⁶. Seega on vajalik teatud “sidusus” ehk otsene seos mahaarvamise ja sellega seotud hilisema maksustamise vahel.

Seega arvestas EK liikmesriigi maksusüsteemi eripära ning käsitles põhjendatult maksusüsteemi loogikat. Autori arvates on EK lähtunud loogikast, et antud juhul ei ole tegemist liikmesriigi administratiivse suutmatusega probleemi lahendada, vaid laiema küsimusega mis puudutab liikmesriikide vahelist maksustamise süsteemi tervikuna. Kindlustusmaksete maksustamise ühtlustamine eeldab ühtse riikideülese maksuregulatsiooni teket kindlustusmaksete maksustamise jaoks. Seega ei ole see pelgalt ühe liikmesriigi probleem ning proportsionaalseks ei saa pidada ühe riigi maksustamisõigusest ilma jätmist kui seda ei ole võimalik mingi muu adekvaatse võttega asendada.

Peab mainima, et ainus erinevat kohtlemist võimaldav alus ongi tänaseni maksusüsteemis sidususe argument.

Maksusüsteemi sidusus on üks nendest teemadest, mida EK on pidevalt arendanud ka oma hilisemates lahendites. Sidusust on käsitletud ka alltoodud lahendis.

2.2.2.3. Wielockx C-80/94

Wielockx oli Belgia resident ja kodanik, kes sai kogu oma tulu Hollandis asuvalt ettevõttelt. Tema tulu maksustati seega Hollandis. Ta palus oma pensionimaksete mahaarvestamist oma maksustatavalt tulult.

Hollandi võimud keeldusid sellest põhjusel, et pensionikindlustuse väljamaksed ei oleks maksustavad Hollandis, kuna Wielockx ei ole Hollandi resident.

EK leidis, et mahaarvamist mittevõimaldavad sätted rikuvad isikute vaba liikumise põhimõtet. Viidates maksusüsteemi ühtsusele sedastas kohus, et maksusüsteem, mis ei võimalda selles

¹¹⁶ Asutamislepingu varem kehtinud redaktsiooni kohaselt oli tegemist artikliga 48 (praegune 39).

süsteemis töötaval mitteresidendil kogumispensioni makseid oma maksustatavast tulust maha arvata samadel tingimustel kui residendil, on diskrimineeriv.

Oma maksusüsteemi õigustamiseks tugines Hollandi Valitsus eelmärgitud Bachmanni lahendile ning viitas, et summade mahaarvamise ning maksustatavate summade vahel peab olema seos. Juhul kui mitteresident teostab oma kogumispensionimakseid Hollandis ei ole sellise pensioni hilisemad väljamaksed enam maksustatavad Hollandis, kuna tuginevalt Hollandi ja Belgia topeltnmaksustamise vältimisele lepingule, maksustab selliseid väljamakseid koduriik.

EK leidis, et selline seisukoht ei ole õigustatud. Vastavalt topeltnmaksustamise vältimise lepingutele, mis üldjuhul järgivad OECD mudellepingut, maksustab riik kõiki pensione, mida saavad tema territooriumil viibivad residendid kuid loobub õigusest maksustada välisriigis saadud pensione. Seda isegi siis kui selle pensioni sissemaksed on sooritatud tema territooriumil ja mille suhtes on kohaldatud mahaarvamist.

Seega põhineb maksustamise ühtsus topeltnmaksustamise vältimise lepingus sätestatud vastastikkuse põhimõttel. Kuna maksuühtsus on reguleeritud rahvusvahelise maksulepinguga, siis ei saa ühtsuse põhimõtet mahaarvamiste keelustamise õigustusena kasutada.

Seda otsust on õiguskirjanduses ka kritiseeritud, eelkõige põhjusel, et EK mõistis valesti maksulepingute olemust. EK kasutas maksulepingutes sätestatud pensionite maksustamise sätteid kui tegelikkuses oli küsimus tekkinud tulude maksustamise osas¹¹⁷. Samuti kitsendas EK oluliselt Bachmanni lahendis toodud sidususe tõlgendust.

Oma seisukohti kordas EK põhimõtteliselt ka Schumacker'i otsuses (C-279/93 punkt 6), sedastades, et põhimõtteliselt ei ole eristamine lähtuvalt residentsusest diskrimineeriv ning eristamine võib olla vajalik. Samas tuleb autori arvates ka silmas pidada, et liikmesriigid ei kohalda seda eristamist alati korrektset. On selge, et isiklike kulutuste mahaarvestamise õigus vajab liikmesriikide poolt ühenduse õigust silmas pidades harmoniseerimist. Põhimõtteliselt ei saa ka EK enam suurt midagi juurde öelda, vajalik on liikmesriikide poolne tegevus.

¹¹⁷ Williams, D. Op. cit. lk 129.

2.2.2.4. Gilly C-336/96

Abielupaar Gilly'd olid Prantsusmaa residentid, kes elasid Prantsusmaa ja Saksamaa vahelise piiri lähedal. Härra Gilly oli Prantsuse kodanik ning proua Gilly oli Saksa kodanik, kes oli saanud (ilmselt abielu kaudu) Prantsuse kodakondsuse. Härra Gilly oli õpetaja Prantsuse koolis ning proua Gilly oli õpetaja Saksa koolis. Mõlemad olid oma residentsuse tõttu maksukohustuslased Prantsusmaal oma maailma kogutulult.

Proua Gilly tulu oli lisaks sellele maksustav ka Saksamaal vastavalt Saksamaa ja Prantsusmaa vahelisele topeltmaksustamise vältimise lepingule (edaspidi maksuleping). Maksulepingu vastavad sätted sarnanesid põhimõtteliselt OECD mudellepingu artikkel 19 lõigetele 1 ja 2¹¹⁸. OECD mudellepingu kohaselt elimineeritakse topeltmaksustamine tavalise krediidimeetodi abil. Tulenevalt erinevatest füüsilise isiku tulumaksu määradest Saksamaal ja Prantsusmaal oli proua Gilly tegelik tulumaksukohustus kõrgem kui siis kui tema tulu oleks maksustanud Prantsusmaal. Gilly'de seisukoha kohaselt rikkus Saksamaa ja Prantsusmaa maksuleping töötajate vaba liikumise põhimõtet.

Gilly'de seisukoht oli ka, et tegemist on diskrimineerimisega tulenevalt kodakondsusest, sest proua Gilly'l ei ole mitte topeltkodakondsus vaid ta on Prantsusmaa kodanik. Kuna ta on Prantsusmaa kodanik, siis kohalduks talle hoopis maksulepingu säte, mis käsitleb piiriüleseid töötajaid ja sätestab, et piiriüleste töötajate tulu maksustatakse nende residentsusriigis.

Maksulepingu eesmärgiks on välistada Prantsusmaa residentide topeltmaksustamist Saksamaal nendest tulude osas, mis on maksustatavad nii Saksamaal kui Prantsusmaal. Tulenevalt esitatud asjaoludest ilmneb, et kõnealune maksukrediidi meetod oma olemustel karistab isikuid, kes on kasutanud oma liikumisvabadust, kuna see jätab teatud määral topeltmaksustamise võimaluse. Antud juhul on maksukrediidi võimalus alati väiksem kui proua Gilly poolt Saksamaal tegelikult tasutud tulumaks. Seda tingib eelkõige asjaolu, et Saksamaal on kõrgemate määradega progresseeruv tulumaks kui Prantsusmaal ning et seda

¹¹⁸ OECD Model 2003 Article 19 *Government Service*. 1.a. *Salaries, wages and other similar remuneration, other than pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State. B. However such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who: (i) is a national of that State; or (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.* 2.a. *Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State. B. However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident and not a national of, that State.*

rakendatakse proua Gilly teenistussuhtest saadavale tulule. Kuna ka proua Gilly isiklikke ning perekondlikke asjaolusid ei võeta Saksamaal arvesse ja neid arvestatakse Prantsusmaal tema kogutulu maksustamisel, siis on tema residentsusriigis antav maksukrediit madalam kui tegelikult töökoha riigis tasutav tulumaks.

Topeltnmaksustamine võiks olla täielikult välistatud ainult siis, kui maksukrediidi määr oleks võrdne Saksamaal tasutud tulumaksuga. Maksulepingu eesmärk on sama sissetuleku maksustamise välistamine mõlema lepinguosalise riigi poolt. Maksulepingu eesmärgiks ei ole kindlustada, et ühes riigis kasutatav maksumäär ei oleks kõrgem teises riigis kohaldatavast maksumäärast.

Samas tuleb silmas pidada, et ebasoodsad maksutagajärjed on tingitud eelkõige maksulepinguga kehtestatud krediidimehhanismist ning liikmesriikide erinevatest maksumääradest.

Prantsusmaa, Belgia, Taani, Soome, Rootsi ja Suurbritannia valitsused märkisid antud asjas, et kui residentsusriigilt nõuda suurema krediidi võimaldamist kui see määr, mida siseriiklikult kohaldatakse välisriigis teenitud tulule, siis peaks riik vähendama oma tulumaksu ülejäänud tulu osas, mis põhjustaks maksutulude vähenemise ning see oleks sekkumine selle riigi suveräänsusele otseste maksude osas.

Maksulepinguga on lepinguosalsed sätestanud erinevaid volitusi tulude maksustamise osas. Asjaolu, et avalikust teenistussuhtest saadav tulu on maksustatav selles riigis, mille resident see teenistuja ei ole, ei ole käsitletav diskrimineerimisena ühenduse õiguse mõttes.

Võttes arvesse ülaltoodut, asub EK seisukohale, et õigel rakendamisel, ei välista asutamislepingu artikkel 39 (endine artikkel 48) maksukrediidi kasutamise võimalust vastavalt vaidlusalusele Saksamaa ja Prantsusmaa vahelisele maksulepingule.

Antud juhul mõjutas lahendi motivatsiooni kindlasti ka asjaolu, et tegemist oli avaliku teenistusega, millele asutamislepingu artikkel 39 ei laiene. Seega võttis EK antud asjas „tagasihoidliku positsiooni“ ning hindas antud asja lähtuvalt sellest, kas asutamisleping võiks mõjutada maksulepingu sätteid. Kuna asutamislepingus sätestatud tööjõu vaba liikumine *expressis verbis* avalikule teenistusele ei kohaldu, ei saanud EK antud asjas ka sisuliselt muule järeldusele jõuda.

Samas on see taas kord hea näide sellest, kuidas *ad hoc* baasil areneva õiguse puhul võivad mõned olulised küsimused, millega antud juhul EK poole pöördui, sisulise vastuseta jääda.

2.2.2.5. Lasteyrie du Saillant C-9/02

Hughes de Lasteyrie du Saillant oli prantslane, kes oli elanud Prantsusmaal ja hiljem asus elama Belgiasse. Viis aastat enne Prantsusmaalt lahkumist oli Lasteyrie du Saillant'i omanduses otseselt ja kaudselt 25% Prantsusmaal asutatud ning prantsuse maksujurisdiktsiooni kuuluva äriühingu aktsiatest. Prantsuse maksuseadustest tulenevalt maksustati neid füüsilisi isikuid, kes olid olnud Prantsusmaa residendid vähemalt kuus aastat ja kelle omandis oli enne Prantsusmaalt lahkumist vähemalt 25% Prantsusmaa maksujurisdiktsiooni kuuluva äriühingu väärtpaberitest, 26%-lise maksumääraga nende väärtpaberite soetusmaksumuse ja üksikisiku Prantsusmaalt lahkumise hetke turuväärtuse vahest.

Selline säte põhjustas Lasteyrie du Saillant'i arvates ebavõrdset kohtlemist kuna "karistas" neid füüsilisi isikuid, kes soovisid Prantsusmaalt lahkuda ning oli ebaproportsionaalne maksudest kõrvalehoidmise vältimise eesmärgi osas. Seega paluti EK seisukohta, et selgitada välja kas selline regulatsioon on koosõlas asutamislepingus sätestatud vaba liikumise põhimõttega.

EK leiab, et Prantsusmaa residendist maksumaksjat, kes soovib asuda elama teise riiki, koheldakse ebavõrdselt võrreldes isikuga, kes jääb elama Prantsusmaale. Tulenevalt pelgalt maksumaksja Prantsusmaalt lahkumise faktist, maksustatakse tema tulusid, mida ta veel saanud ei ole. Samas kui Prantsusmaale jäädes maksustatakse tema realselt saadavat tulu (ehk siis aktsiate realiseerimisel saadavat tulu). Seega mõjutatakse maksumaksjat Prantsusmaalt mitte lahkuma.

Vaatamata sellele, et põhimõtteliselt on võimalik taotleda sellise maksu ajatamist, ei rakendu ajatamine automaatselt ning on allutatud rangetele nõudmistele (ette oli nähtud tagatissüsteemi rakendamine). Eeltoodut arvestades asub EK seisukohale, et tegemist on asutamisvabaduse piiramisega¹¹⁹.

¹¹⁹ Refereeritud on lahendi C-9/02 punkte 46-48.

Kokkuvõtvalt võib tõdeda, et asutamisvabaduse piiramine võib olla õigustatud kui see “teenib” õiguslikke huve ning on kooskõlas asutamislepinguga ja kantud avaliku huvi imperatiivsetest sätetest.

Samas leidis kohus, et avaliku huvina ei saa olla käsitletav maksumeede, mis on ajendatud arvamusest, et teise liikmesriiki elama asumine on maksudest kõrvalehoidmine. Selline käsitus on ebaproportsionaalne objektiivse tegelikkuse suhtes.

Kohus leidis, et eesmärki - välistada olukord kus füüsilised isikud ei tasu olulise osaluse võõrandamisel saadud tulult tulumaksu Prantsusmaal - saab tagada ka mittesunduslike ning asutamisevabadust vähem piiravate meetmetega.

Selles mõttes on käsitletud lahend sisuliselt sarnase kontseptsiooni edasiarendus EK otsusest C-81/87 (*Daily Mail*), kus EK jättis sisuliselt vastuseta küsimuse, kas asutamislepinguga on kooskõlas liikmesriigi nõudmine, et äriühing peab täitma maksukohustuse enne emigreerumist või hoopis siis kui ta tegelikult oma kasu realiseerib.

Tulenevalt eeltoodud lahenditest võib küll väita, et erinevad „lahkumismaksud“ ei ole asutamislepinguga kooskõlas, kuid samas jääb siiski selge vastuseta küsimus, mis saaks siis kui need meetmed oleks asutamisvabadust või vaba liikumist vähem piiravad.

Autori arvates ei peaks sellist liiki regulatsiooni ühenduse siseselt kohaldama, sest lähtuvalt asutamislepingust ja teistest EK lahenditest on siseturg käsitletav ühtse alana ning juhul kui üks liikmesriik ei saa vastavaid tulusid maksustada siis tuleks kindlustada, et vastav maksukohustus täidetakse teises liikmesriigis. Selline lähenemine eeldaks aga ühtsete tulumaksuga maksustamise põhimõtete olemasolu ühenduses.

2.3. Teenuste vaba liikumine

2.3.1. Üldist

Asutamislepingu artikkel 49 kohaselt keelatakse ühenduse piires teenuste osutamise vabaduse piirangud. Artikkel 50 kohaselt käsitletakse teenustena tasulist tegevust niivõrd kui võrd seda ei reguleeri teisi põhivabadusi käsitlevad sätted.

Teenuste hulka kuuluvad eelkõige tööstuslik, kaubanduslik, käsitööstuslik ja vabakutseline tegevus.

Euroopa Kohus on omakorda rõhutanud majandusliku kasu aspekti erinevates teenuse mõistet käsitlevates kaasustes (Wirth C-109/92, Grogan C159/90, Schindler C-275/92 jt). Kasu ei pruugi olla otsene, vaid võib olla ka kaudne.

Teenuse osutamine peab olema piiriülene. Kui teenuse osutaja ning selle kasutaja asuvad samas riigis, ei ole EÜ asutamislepingu artiklid 49-55 kohaldatavad, st. isikule ei laiene teenuse vaba liikumisega kaasnevad õigused.

Teenuste vaba liikumine seisneb põhimõttes, et teenuste osutajal on õigus osutada ajutiselt oma teenust teises liikmesriigis samadel tingimustel kui selle riigi enda kodanikud. Seega on keelatud diskrimineerivad nõuded teisest liikmesriigist pärinevale teenusele ja selle osutajale.

Asutamislepingu artiklite 45 ja 46 alusel võivad liikmesriigid teha teenuste vaba liikumise suhtes ka erandeid. Erandid peavad olema õigustatud ning nad on lubatud siis, kui osutatav teenus on kas või ajutiselt seotud avaliku võimu teostamisega kõnealuses liikmesriigis (artikkel 45) või kui see on vajalik avaliku korra või julgeoleku tagamiseks või tervishoiu huvides (artikkel 46)¹²⁰. Selleks, et kehtestatud piirangud oleksid kooskõlas EL õigusega, peavad nad olema vajalikud ja proportsionaalsed ning ei tohi dubleerida teenuse osutaja riigis kehtestatud nõudeid (Euroopa Komisjon v Itaalia C-439/99; Hoge Raad C-279/80, Manfred Säger v Dennemeyer & Co. Ltd C-76/90 jt.).

2.3.2. *Safir C-118/96*

Tegemist on ühe olulisema lahendiga maksustamise valdkonnas seoses teenuste osutamise vabadusega.

Otsus käsitleb Rootsi mitteresidendist kindlustusühingute maksustamist Rootsis ning nende sätete vastavust teenuste vaba liikumise põhimõtetega.

¹²⁰ Lisaks EÜ asutamislepingu sätetele reguleerivad osasid teenuste valdkondi ka teised õigusaktid, mille väljatöötamisel lähtutakse siseturu arengu vajadustest. Hetkel on suuna andvaks nn Lissaboni strateegia, mille komisjon töötab välja Euroopa Ülemkogu Lissaboni tippkohtumise (2000. a kevad) üleskutsel.

Tegemist oli olukorraga, kus Rootsi kindlustusühingute suhtes kohaldati nn pensionifondide tootlikkuse maksu (inglise keeles *Yield Tax on Pension Funds*). Maksu objektiks oli kapitalikindlustuste tootlus ning seda tehti kindlustusühingute tasemel.

Üksikisik ei saanud oma maksustatavast tulust maha arvata kindlustusmaksleid kuid väljamakstavad kindlustusmaksled olid maksuvabad. Juhul kui tegemist oli Rootsi mitteresidendist kindlustusettevõttega, siis nõuti, et kindlustusvõtjad registreeriksld eraldi ühingu ning deklareeriksld sellele makstavaid kindlustusmaksleid.

Selline ühing võis saada maksuvabastusi pensionifondide tootlikkuse maksust. Vabastust võis saada ainult 50% ulatuses sellest maksust, mida Rootsi mitteresidendist kindlustusühing oli oma asukohariigis tasunud või vähendada pensionifondide maksu tootlikkuselt 7.5 %. Vähendamist võis teha ainult 25% ulatuses maksust, mida mitteresidendist kindlustusühing oli oma asukohariigis tasunud.

Kindlustusvõtjal oli kohustus tõendada Rootsi mitteresidendist kindlustusühingule kohaldatavat maksumäära.

Rootsi vastavate maksusätete eesmärgiks oli konkurentsi neutraalsuse säilitamine Rootsi mitteresidentidest ja residentidest kindlustusühingute vahel (see puudutas eelkõige kapitalikogumiskindlustust koos elukindlustusega, inglise keeles *capital life insurance*; edaspidi viidatud kui elukindlustus).

Safir sõlmis 1995ndal aastal elukindlustuse Suurbritannia kindlustusettevõttega. Seejärel taotles ta Rootsi võimudelt pensionifondide tootlikkuse maksu vabastust. Rootsi võimud keeldusid maksuvabastuse andmisest kuid võimaldasid maksuvähendust 7.5%-ni. Safir vaidlustas keeldumise.

Selles asjas rõhutas EK oma varem avaldatud¹²¹ seisukohta, et asutamislepingu artikkel 59 (praegune 49) välistab igasuguse siseriikliku õiguse kohaldamise, mis ilma objektiivse õigustusega, takistab teenuse osutajal kasutada teenuste osutamise vabadust.¹²²

¹²¹ Komisjon vs Prantsusmaa [1994], EKL C-381/93, ECR I-5145, punkt 16.

¹²² Refereeritud on lahendi C-118/96 punktides 22-30; 33-35 avaldatud seisukohti.

EK rõhutas et ühisturu toimimise eesmärgil, on artikli 59 eesmärgiks välistada igasuguse siseriikliku õiguse kohaldamine, mis raskendab liikmesriikide vahelist teenuste vaba liikumist ning teeb teenuste osutamise raskemaks, võrreldes sellega kui teenuse osutaja ja teenuse osutamine oleks ühes ja samas liikmesriigis.

Kõnealused maksusätted kehtestavad erinevad tingimused kindlusteenuse pakkumisele sõltuvalt teenuse osutaja asukohariigist. Vastavalt Rootsi Valitsuse seisukohale on selline kohtlemine õigustatud, kuna kõnealusel juhul on võimatu kindlustusühingute suhtes kohaldada ühesuguseid tingimusi ning vajalik on katta eelarve puudujääk, mis tekib juhul kui ei maksustata hoiuseid, mida tasutakse elukindlustusmaksadena mitteresidentist kindlustusandjatele.

Seega tuleb välja selgitada, kas taoline kohtlemine võib olla Rootsi Valitsuse toodud selgituste kohaselt õigustatud.

EK rõhutab, et erinevalt isikutest, kes saavad kindlustusväljamakseid Rootsi äriühingutelt, peavad Rootsi mitteresidentidest äriühingute kindlustusvõtjad esmalt registreerima ennast ja deklareerima oma kindlustusmaksed eraldi kesksele ühingule, kellel on õigus anda vastavalt kas maksuvabastust või vähendada maksumäära. Kindlustusvõtjad peavad samuti makse ise tasuma ning sellel eesmärgil leidma selleks ka vajalikud vahendid, mis põhjustab likviidsusprobleeme.

Sellised kohustused ei ole iseenesest siiski vastuolus ühenduse õigusega. Samas võivad sellised kohustused mõjutada isikute valikut kindlustusandjate suhtes ning tekitada eelistust Rootsi kindlustusseltsi kasuks, kuna Rootsi päritolu seltsi puhul toimub maksustamine kindlustusandja tasandil.

Antud juhul oli oluline veel ka see, et põhimõtteliselt võis tekkida erinevus kindlustuspoliisi maksumuses, sõltuvalt sellest, kas kindlustuspoliisi tagasiost toimub lühema või pikema ajaperioodi jooksul. Kohus rõhutas, et asjaolu, et kindlustuspoliisi tagasiost lühema perioodi jooksul on mitteresidentidest kindlustusühingute puhul rahaliselt ebasoodsam, mõjutab samuti isikute käitumist kindlustusühingu valikul.

Kindlustusvõtjale on koormav ka asjaolu, et ta on kohustatud esitama üksikasjaliku informatsiooni kindlustusühingule kohaldatava tulumaksu osas, juhul kui ta soovib

maksuvabastust või maksuvähendamist. Samuti võib see asjaolu mõjutada kindlustusühinguid mitte tegutsema Rootsi turul kuna nad peavad esitama oma võimalikele klientidele täpse informatsiooni oma teises riigis tasutud maksude osas.

Tulenevalt eelmärgitud asjaoludest ilmnes, et eksisteerisid erinevad põhjused, mis võivad takistada mitteresidentidest kindlustusühingute teenuste kasutamist ning mis võivad neil takistada oma teenuste pakkumist Rootsi turul.

Kohus järeldas, et selline süsteem piirab teenuste vaba liikumist ning ei ole põhjendatud. Kohtu selgituste kohaselt on võimalik kohaldada ka teisi vähem piiravaid ning läbipaistvamaid maksusüsteeme, mis võimaldavad maksustada kõiki kindlustusmakseid sarnaselt.

Seega püüdis EK lähtuda mõistlikkuse põhimõttest ning teha süsteem kasutajasõbralikumaks. Autori arvate on selline lähenemine arvestades asutamislepingus sätestatud põhimõtteid igati põhjendatud ning proportsionaalne. Eesmärgiks on ju isikute kui õiguste kasutajate tegevuse lihtsustamine, et nad saaksid realiseerida oma vabadusi ühenduse siseturul ning sellest tekkiv majanduselu arendamine. Samuti on keeruliste maksusüsteemidega riikide (nagu näiteks Rootsi ja Saksamaa) puhul tervikuna hea teatud surve, mis paneb neid oma regulatsioone lihtsamaks muutma.

2.4. Kapitali vaba liikumine

2.4.1. Üldist

Kapitali vaba liikumise põhimõte on sätestatud asutamislepingu artiklis 14 lg 2 mille kohaselt tagatakse siseturul kapitali vaba liikumine.

Kapitali vaba liikumise piiranguid käsitleb asutamislepingu artikkel 56 mille kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud ja maksepiirangud liikmesriikide ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Selle artikli puhul on tegemist olulise regulatsiooniga, kuna artikkel ei taga mitte ainult kapitali liikumise vabadust liikmesriikide vahel, vaid ka liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Selline säte on ühenduse konkurentsivõimet maailmaturul silmas pidades põhjendatud, sest investeringuid kolmandatesse riikidesse tuleb majanduskasvu silmas pidades igati soodustada. Lisaks

kaasneb investeringute tegemisega kolmandatesse riikidesse alati ka *know-how* ja eelkõige ettevõtluskultuuri siire, mis omakorda aitab majanduslikus mõttes integreerida üha laiemaid piirkondi, teenides seega euroopaliku mõttelaadi ekspansiooni.

Ilmselt eesmärgiga säilitada kontroll kapitali vaba liikumise üle ning minimeerida teatud kahjulikke mõjude tekkimist, on asutamislepingu artiklis 57 sätestatud omakorda teatud piirangud kapitali vaba liikumise põhimõtte osas. Nii võivad liikmesriigid kvalifitseeritud häälteenamusega otsustada meetmete üle, mis reguleerivad kapitali vaba liikumist kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest. Meetmete, mis kujutavad endast kapitali vaba liikumise põhimõttest taganemist seoses kolmandate riikidega, on nõutav liikmesriikide ühehäälsus. Lisaks sellele on asutamislepingu artiklis 59 sätestatud, et kui kapitali liikumine põhjustab tõsiseid raskusi majandus- või rahaliidu toimimises, võivad liikmesriigid kvalifitseeritud häälteenamusega ning konsulteerides Euroopa Keskpangaga, võtta tarvitusele kaitsemeetmeid maksimaalselt kuueks kuuks.

Autori arvates on eelmärgitud piirangute puhul tegemist eelkõige kapitali võimaliku äravooluga arvestamisega soodsamatesse majanduskeskkondadesse võrreldes ühenduse majanduskeskkonnaga. Samuti kaitsemeetmetega vältimaks võimalikku majanduslikku sõltuvusse sattumist kolmandatest riikidest.

Kapitali vaba liikumise põhimõte ei mõjuta liikmesriikide õigust maksustada isikuid nende residentsuse või kapitali investeerimise koha põhjal ning võtta tarvitusele meetmeid, et takistada rikkumisi, teostada järelvalvet ja tagada avalik kord või avalik julgeolek. See viimane kategooria – avalik julgeolek – peegeldabki autori arvates eelkõige kartusi seoses „ebasõbraliku“ kapitaliga kolmandatest riikidest (nagu näiteks terrorismi või narkokaubandusega seotud kapital, või kapital mille kaudu võivad ebasõbralikud riigid omandada majandusliku mõjuvõimu ühenduses või mõnes selle liikmesriigis).

Kirjanduses on märgitud ka, et kuna kapitali vaba liikumise tagajärg on üldjuhul mingite varade omamine, siis probleeme ei teki mitte niivõrd kinnisvara ja selle maksustamisega vaid enamik probleeme on seotud intellektuaalse omandiga.¹²³

Kokkuvõtvalt võib tõdeda, et kapitali vaba liikumist „saadavad“ arvukad regulatsioonid ja õigusaktid panganduse, kindlustuse ja investeringute alal. Selle tulemusena on kapital „vabalt liigutatav“ nii ühenduses kui ka ühendusest väljapoole. Vaatamata sellele, on

¹²³ Williams, D.W., op.cit. lk 155.

liikmesriikidel siiski erimeelsusi selles osas, kas näiteks harmoniseerida passiivse tulu maksustamine. Samuti kapitali impordi ja ekspordi neutraalsusega seotud probleemid. Neid konfliktsituatsioone ongi EK lahendama hakanud.¹²⁴

Järgmises peatükis käsitletakse kapitali vaba liikumisega seotud probleeme EK praktikas.

2.4.2. Verkooijen C-35/98

Verkooijen oli Hollandi resident ja kodanik, kes sai dividenditulu Belgia äriühingust. Hollandi õiguse kohaselt on aktsiatulud teatud piirini vabastatud füüsilise isiku tulumaksust. Selline erand kohaldub aktsiatulu osas, millele Hollandis on kehtestatud dividendimaks¹²⁵. Verkooijen nõudis, et Belgia äriühingust saadud dividenditulu oleks maksuvaba, vaatamata sellele, et Hollandis ei ole dividende maksustatud.

EK leidis, et analoogilised sätted ei soodusta isikuid investeerima äriühingutesse, mis ei asu Hollandis.

Tähelepanu tuleb pöörata ka sellele, et ajalooliselt on selline erand välja kujunenud põhjusel, et soodustada isikuid investeerima Hollandi äriühingutesse, eesmärgiga tõsta nende äriühingute omakapitali.

Sellised sätted põhjustavad ebavõrdset olukorda ka Hollandi mitteresidentidest äriühingute suhtes. Nimelt on neil keerulisem saada lisakapitali, kuna Hollandi päritolu (ettevõtted kes on asutatud Hollandi seaduste kohaselt või kelle juhatuse asukoht on Hollandis) investorite jaoks ei ole nendest äriühingutest saadav aktsiatulu atraktiivne, sest seda maksustatakse Hollandis ebasoodsamalt kui Hollandi äriühingutest saadavat aktsiatulu.

Direktiiv 88/361/EMÜ (24. juuni 1988) asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta artikkel 1 lõige 1 kohaselt peavad liikmesriigid kaotama liikmesriikide residentide vahelise kapitali liikumise piirangud.

¹²⁴ V.t. ka Willams, D.W., op.cit. lk-d 153-168.

¹²⁵ Taxation in Netherlands, 2003. Netherlands Ministry of Finance.

Seega leidis EK, et antud juhul on tegemist kapitali liikumise piiranguga, kuna füüsilistele isikutele välja makstavate dividendide puhul antakse maksuvabastust sõltuvalt sellest, kas väljamaksmist teostava ettevõtja juhatuse asukoht on selles liikmesriigis või mitte.

Eesti TuMS on antud küsimus lahendatud § 18 lg-ga 1¹ mille kohaselt ei maksustata dividendi kui selle aluseks olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud või kui dividendilt on välisriigis tulumaks kinni peetud. Samuti TuMS § 29 lg 8 ja § 54 lg 5¹.

Lähtuvalt EK lahenditest tuleb asuda seisukohale, et võimalik eelarvetulude kaotus ei õigusta asutamiselepingus sätestatud põhivabaduste rikkumist. EK on oma parktikas asunud ka seisukohale, et arengud, mida ei ole otsese maksustamise vallas võimalik teostada läbi komisjoni, tuleb reguleerida ja teostada läbi jurisprudentsi. Samas võib õiguse arenemine kohtulahendite pinnalt kätkeada endas teatud ohte. Liikmesriigid peaksid eelkõige ise suutma kokku leppida kui kaugele ja kuidas nad oma õigustikku arendada soovivad. Ebaefektiivselt ja laiemas plaanis ka stiihiliseks võib osutada õiguse arendamine ainult ühekordsete eluliste situatsioonide ja tihti ka erandite pinnalt. Juhul kui selliste eranditega luuakse reeglid, mis hakkavad reguleerima ka teisi elulisi situatioone.

2.5. Kuritarvituste tõkestamine

2.5.1. Denkavit C-283/94

Antud kaasus on huvitav eelkõige sellest aspektist, et EK on siin võrrelnud ning analüüsinud ema- ja tütarühingu direktiivi¹²⁶ tekste erinevates keeltes ning direktiivi eesmärke.

Huvitav on see erinevatel põhjustel. Siinkirjutajas tekitas see eelkõige mõtteid EK rollist direktiivi eesmärgi sõnastamisel ning nõ “seadusandja tahte” väljaselgitamisel ja tõlgendamisel. Samuti võimalikest mitmetimõistetavustest, mis on tingitud direktiivide tõlkest. Kurioosseid tõlkevasteid võib kohati leida ka direktiivide tõlgetest eesti keelde.

¹²⁶ Ema-ja tütarühingu direktiivi *op.cit.* artikkel 3 lõige 2 kohaselt liikmesriigid võivad: *mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.*

Antud juhul on EK tõlgendanud ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 3 lõikes 2 sätestatud kuritarvitusi tõkestavat klauslit.

Kohus leidis, et “nimetatud sätte sõnastusest ilmneb, eelkõige selle oleviku vormi kasutamisest sõnas “säilitama” kõigis keeltes v.a. taani keeles, et maksusoodustuste saamiseks peab emaühingul olema tütarühingus osalus teatava ajaperioodi vältel ning selleks ei ole vajalik, et see ajaperiood peaks lõppema siis kui maksusoodustust antakse. Tõlgendust ei välista asjaolu, et taani keelses versioonis kasutatakse sätte sõnastuses mineviku vormi”¹²⁷.

Lisaks rõhutas EK, et “*sellist tõlgendust kinnitab ka direktiivi eesmärk, milleks on maksukorralduse võimaldamine piiriülese tegevuse puhul. Sellest tulenevalt ei tohi liikmesriigid kehtestada ühepoolselt piiranguid, milleks antud juhul on nõue, et minimaalne osalusperiood peab selleks ajaks läbi, kui hakatakse jaotama kasumit, mille suhtes taotletakse maksusoodustuste tegemist.*”¹²⁸

Seega leiab EK selgelt, et liikmesriikidel on põhimõtteliselt kaks võimalust. Esiteks – maksustada dividende ja tagastada maksustatud summad siis kui minimaalne ajaline periood on läbi, või teiseks – anda dividendide osas maksuvabastus tingimusel, et täidetakse ajalise perioodi nõuded.

Siinkohal vajab mainimist, et praktikas tekitas EK eelnimetatud otsus segadust. Riigid viisid oma seadused kooskõlla EK lahendiga kuid küsimused jäid. Eelkõige selliste äriühingute kohtlemise osas, kelle suhtes oli rakendatud ajalise perioodi nõuet. Kas nendel äriühingutel on õigus küsida tagantjärele maksuvabastust või mitte? Sisuliselt on neid ju koheldud ebavõrdselt võrreldes äriühingutega, kes peale EK lahendit said maksuvabastuse juba enne ajalise perioodi lõppemist, tingimusel, et vastavad nõuded täidetakse.

¹²⁷ Denkavit Internationaal BV jt vs. Bundesamt für Finanzen, ühendatud kohtuasjad C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, p 25 “*It follows from the wording of that provision, and in particular from the use of the present tense (“maintain”) in all language versions except the Danish, that, in order to receive the tax advantage, the parent company must have a holding in the subsidiary during a certain period of time, without its being necessary that this period should have come to an end at the time when the tax advantage is granted. This interpretation is not invalidated by the fact that the Danish version uses a past tense*”. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.eel.nl/cases/HvJEG/694j0283.htm>

¹²⁸ Denkavit, op.cit. p 23 “*Moreover, the interpretation is confirmed by the purpose of the directive, which, as already explained in paragraph 22 above, is to facilitate the tax arrangements governing cross-border cooperation. Member States cannot therefore, in this regard, unilaterally introduce restrictive measures such as the requirement, as in this instance, that a minimum holding period must already have been completed when the profits in respect of which the tax advantage is sought are distributed*”.

See küsimus esitati ka Belgias, Antwerpeni esimese astme kohtus (*Rechtbank van Eerste Aanleg in Antwerp*). Antwerpeni kohus otsustas, et ema- ja tütarühingu direktiivis sätestatud minimaalne ajaline periood on nn isetäidetav (inglise keeles *self executive*) ja selle kohaldamist peab nõudma maksumaksja. Kohus märkis ka, et Belgia seadusi ei saa kohaldada selles osas, mis sätestas, et maksuvabastust jaotatavatele dividendidel saab anda ainult siis, kui minimaalne ajaperiood on enne jaotamist lõppenud. Kohus otsustas, et äriühingutele, kelle suhtes ei kohaldata maksuvabastust, tuleb dividendidelt tasutud maks tagastada¹²⁹.

Palju vaieldi ka selle üle, kas EK oma Denkvit'i lahendis nägi ette võimalikku tagasimaksmise küsimust varasemate juhtumite puhul või mitte. EK märkis otsuses, et ühenduse õigus ei kohusta liikmesriike kompenseerima kahjusid, mida emaühingud kandsid tänu sellele, et siseriiklike seaduste kohaselt pidi enne maksuvabastuse võimaldamist olema täidetud ajalise perioodi minimaalsed nõuded. Samas tuleb silmas pidada, et võimalike "kahjude" all pidas EK silmas võimalikke nõudeid kaotatud intressitulude osas, mida emaettevõtted suure tõenäosusega kandsid, tulenevalt sellest, et tütarühingud olid sunnitud dividendide jaotamist "pidurdama", selleks et saada maksuvabastust¹³⁰.

2.5.2. Leur-Bloem C-28/95

Kõnealune lahend on taas kord üks nendest, milles EK roll otseste maksude puhul ilmselgelt silma paistab. EK analüüsis antud juhul reorganiseerimistele kohaldatavaid maksude vältimise seaduste sätteid Hollandis.

Hollandi füüsilisest isikust resident, Leur-Bloem, oli kahe äriühingu ainuaktsionär ja juhataja. Ta soovis omandada kolmanda äriühingu (valdusühingu) tasudes selle ühingu osaluse eest kahe olemasoleva ühingu aktsiatega (sisuliselt mitterahaline sissemakse). Ehk teisisõnu vahetada nende kahe äriühingu aktsiad kolmanda, valdusühingu, aktsiate vastu.

Peale vahetustehingut, oleks Leur-Bloem saanud kahe esialgse äriühingu kaudseks ainuaktsionäriks.

¹²⁹ Arvutivõrgus. Kättesaadav: www.loyens.be

¹³⁰ Loyens Belgium Newsletter, No 4, 2002. Arvutivõrgus. Kättesaadav: www.loyens.be

Hollandi maksuõiguse sätted näevad sellisel puhul ette vara võõrandamisest saadava tulu maksustamise edasilükkamise. Hollandi maksuamet keeldus aga seadusega ettenähtud soodustuste andmisest väites, et tehingu ainus eesmärk oli maksuvabastuse saamine aktsiavahetusega saadavast tulust ning et tehinguga tasaarvestatakse kahjud eelmiste äriühingute ja uue äriühingu vahel.

Üks põhiküsimustest¹³¹, mis selles asjas EK-le esitati oli ühinemisdirektiivi artikli 11 tõlgendamine¹³². Tõlgendamisevajadus oli tingitud eeskätt küsimusest, kas majandusliku eesmärgina on võimalik käsitleda seda kui kahe ühineva äriühingu aktsiate vahetamisel tasaarvestatakse maksukahjud. Artikkel 11 eesmärk on reguleerida maksuõiguslikku olukorda juhul kui tehing toimub selleks, et vältida maksustamist.

EK asus põhimõtteliselt seisukohale, et ühinemisdirektiivi artikkel 11 võimaldab liikmesriikidel keelduda direktiiviga ettenähtud soodustuste andmisest kui ühinemise, jagunemise, aktsiate üleandmise või vahetamise eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksupettus või maksude vältimine. Artikkel 11 sätestab ka võimaliku tõlgendamisvõimaluse hindamaks, kas tegemist on maksude vältimisega või mitte. Nimelt artikli 11 kohaselt kui organiseerimisalane tegevus ei põhine majanduslikul eesmärgil, nagu seda on ettevõtte tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, siis võib olla tegemist maksude vältimisega.

Seega on selge, et ühinemisdirektiivi artikli 2 punktides d ja h ning artikli 11 lõike 1 punktist a tulenevalt peavad liikmesriigid andma direktiivist tulenevaid soodustusi aktsiate vahetuse

¹³¹ Tegelikult esitas Amsterdami kohus antud asjas EK-le mitmeid küsimusi. Üks oluline küsimus oli ka vaidlus sellest, kas EK-l on üldse kompetents otsustada küsimuste osas, mis puudutavad ainult siseriiklikku õigust (kuna ühinemisdirektiivi sätted olid transformeeritud Hollandi õigusesse ning puudus liikmesriikidevaheline element). Pr. Leur-Bloem väitis, et tuginedes võrdsele kohtlemisele peab EK-l selline õigus olema. Sest siseriiklike ja liikmesriike puudutavate ühinemiste eraldi käsitlemine kahjustaks konkurentsi ning võrdset kohtlemist. EK leidis, et juhul kui tegemist on ühenduse õiguse transformeerimisega siseriiklikku õigusesse on EK-l, ühtse tõlgendamise eesmärgi silmas pidades, kompetents (otsuse punkt 34).

¹³² Ühinemisdirektiiv, op.cit. artikkel 11 *Liikmesriik võib täielikult või osaliselt keelduda II, III ja IV jaos sätestatud soodustuste kohaldamisest või need täielikult või osaliselt kehtetuks tunnistada, kui osutub, et ühinemise, jaotumise, eraldumise või osade või aktsiate asendamise:*

a) peamiseks eesmärgiks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine; asjaolu, et artiklis 1 nimetatud tehing ei põhine paikapidaval majanduslikel põhjendustel, nagu näiteks tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, võib anda põhjust arvata, et tehingu peamiseks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksupettus või maksustamise vältimine;

b) tagajärjeks on see, et tehingus osalenud või mitte osalenud äriühing ei täida enam töövõtjate esindatuse tingimusi selle äriühingu organites vastavalt korrale, mis oli jõus enne nimetatud tehingut.

2. Lõike 1 punkti b kohaldatakse vaid niikaua ja niivõrd, kuni käesoleva direktiiviga reguleeritavate äriühingute suhtes ei kohaldata muid ühenduse seadusi, mis sisaldavad samaväärseid reegleid töövõtjate esindatuse kohta äriühingu organites.

puhul (vastavalt artikkel 2 punktile d) välja arvatud juhul kui vahetuse peamine eesmärk või üks peamistest eesmärkidest on maksude vältimine või maksupettus.

Selleks, et selgitada kas tegevuse eesmärk on maksude vältimine, ei saa asjaomased ametkonnad kohaldada lihtsalt direktiivis ettenähtud kriteeriumeid vaid peavad igal üksikul juhul teostama asjaolude hindamist. Vastavalt kehtivale kohtupraktikale peab selline hindamine olema kohtulikult kontrollitav¹³³.

Aktsiate vahetuse teel teostatav ühinemine või restruktureerimine viisil, mis hõlmab ka uut äriühingut, millel ei ole veel äritegevust võib olla tõlgendatav kui ärilistel eesmärkidel teostatud tegevus. Sarnastel põhjustel võib restruktureerida ka ühinguid, mis finantsiliselt ja õiguslikult on juba iseseisvad. Kuigi sellised toimingud võivad vastata maksude vältimise tunnustele, on sellele vaatamata siiski võimalik, et ühinemine aktsiate vahetamise teel eesmärgiga luua lühiajaliselt mingi spetsiifiline struktuur, on majanduslikult põhjendatud¹³⁴.

Kuna ühenduse tasandil puudub üksikasjalik regulatsioon ühinemisdirektiivi artikkel 11 lõige 1 punkt a rakendamiseks, peavad liikmesriigid proportsionaalsuse põhimõtet silmas pidades, kehtestama vastavad sätted selle rakendamiseks.

Sellele vaatamata tuleb aga silmas pidada, et maksusoodustuste eesmärgil tehtud tehingute hulgast teatud tehingute automaatne välistamine õhnestab direktiivi eesmärke. Seega seab EK nõude, et ühenduse õiguse automaatne kohaldamine ei ole õige ning igal juhul tuleb lähtuda administratsiooni põhjendatud kaalutlustest.

EK leiab, et selline tõlgendamine on kooskõlas direktiivi eesmärkidega. EK rõhutab, et direktiivi preambula esimese osa kohaselt on konkurentsi osas neutraalse maksuregulatsiooni kohaldamine, mis võimaldaks äriühingutel endil kohandada end ühisturu tingimustega ning tõsta oma efektiivsust ja konkurentsivõimet rahvusvahelisel turul. Samuti näeb direktiivi preambula ette, et ühinemisi, jagunemisi, varade üleandmisi ning aktsiate vahetust erinevate liikmesriikide äriühingute vahel ei tohi ohustada liikmesriikide piirangud, mittedooduskohtlemised või moonutused.

¹³³ V.t. ka EKL C-19/92 (Kraus), artikkel 40.

¹³⁴ V.t. ka punkti 2.1. Ühinemisdirektiiv kommentaare.

Ainult juhul, kui planeeritavate tegevuste eesmärk on maksude vältimine või nendest kõrvalehoidmine, võivad liikmesriigid keelduda soodustuste tegemisest.

Kokkuvõtlikult võib öelda, et EK on oma lahenditega väljendanud selget seisukohta, et kuritarvituste tõkestamise sätteid ei saa automaatselt liikmesriikide õiguskorda implementeerida kui vaieldamatut tõde, sest proportsionaalsuse printsiipi silmas pidades peab selliste sätete kohaldamine olema kontrollitav. Nimetatud seisukohti on EK korranud ja edasiarendanud ka lahendis C-43/00 (Andreson og Jensen v Skatteministriet).

Eesti maksukorralduse seaduse § 84 kehtestab majandusliku lähenemise reegli, mille kohaselt 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. Ilmselt on MKS § 84 (ja ka 83) sätestatud põhimõtted võimalike maksude vältimise või kõrvalehoidmise jaoks ebapiisavad. Põhimõtteliselt on küll võimalik artikkel 11 kohast hindamist kohaldada ka maksukorralduse seaduse mõttes. Põhjendatud oleks detailsema regulatsiooni sisse viimine. Majandustegevuse käigus tekkivad reaalsed situatsioonid võivad olla piisavalt keerulised selleks, et lihtsalt kõigil juhtudel kohaldada MKS §-i 84, mis sisuliselt sisaldab hindamisvõimalust. Olukorras kus reeglid on abstraktsed ei pruugi maksuhalduri liiga suur kaalutusruum alati õigele tulemusele viia.

2.6. Õigusaktide ühtlustamine

2.6.1. Termin "kinnipeetav maks" tõlgendamine

2.6.1.1. Epson Europe BV C-375/98

EK on oma otsustes asunud ka tõlgendama ühenduse õiguses kasutusel olevaid termineid. Termin "kinnipeetav maks" leidis pikemat käsitlemist EK otsuses C-375/98 (Epson Europe BV)¹³⁵. Termin "kinnipeetav maks" kerkis antud juhul üles seoses Ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõikega 1¹³⁶.

Portugalis oli dividendide väljamakse allutatud pärimis- ja kingitusmaksule (portugali keeles *Imposto sobre as Sucessões e Doações, ISD*). Äriühingul, kelle juhatuse asukoht oli Portugalis, peeti dividendide väljamaksmise hetkel kinni 5% väljamakstavatest dividendidest.

Epson Portugal oli Epson Europe BV (Holland) tütarühing ning Epson Europe BV-le makstavad dividendid maksustati väljamaksmise hetkel Portugalis. Seega leidis Epson BV et selline maks on "kinnipeetav maks" ning ei ole seega kooskõlas ema- ja tütarühingu direktiiviga.

EK asus seisukohale, et selleks, et määrata kas kohaldatav ISD vastab ema- ja tütarühingu artikkel 5 lõikele 1 peab viitama selles lõike sõnastusele.

Termin "kinnipeetav maks" ei ole selle sätte kohaselt piiratud mingite riiklike maksude kindla vormiga. Ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 2 punkt c loetleb, eesmärgiga määratleda äriühingud kellele direktiiv kohaldub, riiklikud maksud millele tavaliselt need äriühingud on allutatud. Portugali osas viidatakse maksule "*imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*" (IRC). Vaatamata sellele, ei saa järeldada, et teistsugused maksud oleks välistatud¹³⁷.

¹³⁵ EK 8. juuni 2000 EKL nr C-375/98. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://curia.int.eu>

¹³⁶ Ema- ja tütarühingu direktiiv artikkel 5 lõige 1 "*tütarettevõtja poolt viimase kapitalis vähemalt 25 %list osalust omavale emaettevõtjale jaotatud kasum on kinnipeetavast maksust vabastatud*". Nõukogu 22.12.2003 direktiiviga 2003/123/EÜ muudeti artikkel 5 lõike 1 sõnastust. Kehtiva sõnastuse kohaselt: kasum, mida tütarühing oma emahingule jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust

¹³⁷ Otsuse punkt 22: It in order to determine whether the levying of ISD on distributed profits falls within the scope of Article 5(1) of the Directive, reference must be made, in particular, to the wording of that provision. The term 'withholding tax contained in it is not limited to certain specific types of national taxation. In particular, Article 2(c) of the Directive enumerates, for the purpose of identifying those companies in the Member States

Asjaoludest on selge, et ISD on “kinnipeetav maks” mis rakendub dividendide väljamaksmisel või mõne muu aktsiatelt saadava tululiigi osas ning maksustatav isik on aktsiate omanik. Seega on ISD-l sarnane mõju kui tulumaksul. Antud juhul ei ole oluline, et seda nimetatakse pärandi ja kingitusmaksuks ning maksustamine toimub paralleelselt IRC-ga.

Direktiivi eesmärk on erinevatest liikmesriikidest pärit äriühingute vahelise koostöö soodustamine. See eesmärk on kahjustatud kui liikmesriikidel oleks lubatud teistest liikmesriikidest pärit ettevõtteid jätta direktiiviga antud soodustustest ilma, maksustades neid maksudega, millel on sama efekt nagu tulumaksul vaatamata sellele, et maksu nimi viitab pigem vara maksule. Seega on ISD käsitletav maksuna, mille osas kohaldub direktiiv.

Kohtu seisukoht on, direktiivi artikkel 5 lõiget 4¹³⁸ tuleb tõlgendada viisil, et selles sisalduv erand kohalduks mitte ainult IRC-le vaid ka kõikidele teistele maksudele, mis on käsitletavad emaühingule makstavatelt dividendidelt kinnipeetava maksuna¹³⁹.

Selles lahendis on kohus vägagi laiendavalt tõlgendanud kinnipeetavat maksu. Kinnipeetava maksu ideed arendab kohus edasi alltoodud lahendis, mis on oluliseks “murelapseks” ka Eesti maksusüsteemi kontekstis.

2.6.1.2. Athinaiki Zithopiia AE C-294/99

Otsuse asjaolude kohaselt oli tegemist Kreekas asuva tütarühinguga, kes maksis dividende oma Hollandis asuvale emaühingule. Tütarühingu poolt jaotatavaid dividende maksustati osaliselt tütarühingu tasandil. Kreeka maksuvõimud arvestasid ettevõtte tulumaksu selle kasumi pealt, mida kas osaliselt või üldse ei olnud maksustatud.

which are regarded as falling within the scope of the Directive, the national taxes to which those companies are normally subject, and the Portuguese tax referred to is the 'imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, that is to say IRC. However, it cannot be inferred from this that other taxes having the same effect are authorised, particularly since the final part of Article 2 refers expressly to 'any other tax which may be substituted for any of the above taxes.

¹³⁸ Ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõike 4 sõnastus: Lõike 1 sätetest sõltumata võib Portugali Vabariik oma tütaretevõtjate poolt teiste liikmesriikide emaettevõtjatele jaotatavat kasumit maksustada kinnipeetava maksuga kaheksanda aasta lõpuni pärast käesoleva direktiivi kohaldamise algust.

Võttes arvesse Portugali ja liikmesriigi vahel sõlmitud kahepoolseid lepinguid, ei tohi nimetatud kinnipeetava maksu määr kõnealuse perioodi esimese 5 aasta jooksul ületada 15% ja kolme viimase aasta jooksul 10%.

Enne kaheksanda aasta möödumist teeb nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt otsuse käesoleva lõike sätete kehtivuse võimaliku pikendamise kohta.

¹³⁹ Seisukohad põhinevad eelkõige otsuse C-375/98 punktidel 22-27.

Kui kasumit oleks säilitatud (mitte välja makstud), siis poleks maksustamist toimunud. Küsimus tekkis sellest, kas väljamaksmisel kohaldatav maks (millega maksustati varem mittemaksustatud või osaliselt maksustatud kasum) on käsitletav kinnipeetava maksuna ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõike 1 tähenduses¹⁴⁰.

Otsuses rõhutas EK veelkord, et selleks, et määrata kas tegemist on ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõige 1 mõttes kinnipeetava maksuga, tuleb rõhutada, et selles sättes nimetatud maks ei ole piiratud mingi kindla maksuliigiga¹⁴¹. Samuti on kohtupraktikas asunud seisukohale, et maksu, kohustuse või tasu iseloom on määratav kohtu poolt, tuginedes ühenduse õigusele ning objektiivsetele asjaoludele, millele tuginedes maksu kohaldatakse ning sõltumata maksu siseriiklikust liigitusest¹⁴².

EK-le esitatud asjaoludest ilmnas, et Kreeka maksustas dividendide maksmist. Lisaks sellele oli kohaldatava maksu määr otseses seoses jaotamisele kuuluva summa suurusega.

Vastupidiselt Kreeka seisukohale, leidis EK, et sellist maksustamist ei saa käsitleda ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 7 lõike 1 kohase ettevõtte tulumaksu ettemaksuna¹⁴³.

Vaidlusalast maksu kohaldatakse ainult dividendide jaotamisel ning ainult väljamakstavate dividendide osas. Seda näitab ka asjaolu, et maksustatava kasumi suurenemist jaotatava kasumi võrra ei saa vähendada varasemate perioodide kahjumit arvesse võttes vastupidiselt Kreeka seadustes sätestatud üldisele põhimõttele, mille järgi on võimalik kahjusid edasi kanda.

Võttes arvesse kõiki asjaolusid, leiab EK, et kui tütarühingu kasumi jaotamise korral tuleb kasum, mis varem on maksustamise erandite tõttu olnud maksustatud väiksema määraga või üldse maksustamata, uuesti arvata maksustatava kasumi hulka ja kui nende kategooriate alla jääv kasumiosa jääks siseriiklikult samal määral maksustamata juhul kui kasumit ei jaotata, siis on tegemist kinnipeetava maksuga ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõige 1 tähenduses.

¹⁴⁰ Sõnastus, *op.cit* lk 52.

¹⁴¹ V.t. ka Epsone Europe, *op.cit.*, otsuse punkt 22.

¹⁴² Selle kohta v.t. ka EK ühendatud otsused C-197/94 ja C-252/94 (Bautiaa and Société Française Maritime), punkt 39.

¹⁴³ Nimelt väitis selles kohtuasjas Kreeka Valitsus, et selline maksustamine on põhjendatav ema- ja tütarühingu artikkel 7 lõike 1 tähenduses. Nimetatud sätte kohaselt ei hõlma "kinnipeetav maks" käesolevas direktiivis ettevõtte tulumaksu avansilist makset või ettemaksu, mis on makstud tütarettevõtja liikmesriigile seoses kasumi jaotamisega tema emaettevõtjale.

Seega on loodud olukord, mille kohaselt on põhimõtteliselt keelatud kõik fiskaalsed koormised, mis rakenduvad dividendide väljamaksmisel ning dividendide jaotamine ei tohi tekitada sellist maksukohustust, mida ei tekiks juhul kui kasumit ei jaotata. EK hinnangul ei ole ka olulist vahet sellel, kas juriidiliselt kannab maksukohustuse ema- või tütarühing, sest majanduslik efekt on sama.

Eesti tulumaksuseadus näeb ette kasumi maksustamise selle väljamaksmisel tütarühingult emaühingule. Artikli 5 lõike 1 kohaselt käsitletakse igasugust dividendide jaotamisel võetud maksu kinnipeetud maksuna. Kuigi autori arvates ei ole nimetatud kohtulahend Eesti dividendide tulumaksu süsteemile siduvalt kohaldatav, on kohus andud direktiivi sättelega niivõrd laia tõlgenduse, et saab järeldada, et dividendide maksustamine nende jaotamisel teise liikmesriigi sellistele emaühingule, kelle osalus tütarühingu aktsia- või osakapitalis on üle 20%, on vastuolus ema-ja tütarühingu direktiivi artikli 5 lõikega 1. Euroopa komisjon juba on sellele seisukohale asunud. Maksu kohaldamist kasumile, mida Eesti tütarühingud maksavad oma teises liikmesriigis asuvatele emaühingutele võib jätkata kuni 31. detsembrini 2008 a.

Seega on Eesti seisukohast vaadatuna vajalik kas direktiivi muutmine, direktiivi tõlgenduse muutmine või Eesti tulumaksusüsteemi muutmine¹⁴⁴. Saksamaal vabastati samuti grupisisesed dividendimaksud kinnipeetavast tulumaksust¹⁴⁵.

Kuna direktiivi artikkel 5 lg 1 sätestab otsesõnu, et kasum, mida tütarühing oma emaühingule jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust, siis on tõlgenduse muutmise variant küsitav. Siiski tuleb arvestada, et direktiivi tuleb tõlgendada direktiivi mõttest ja eesmärgist tulenevalt. Tegelikult on eesmärgiks seatud topeltnmaksustamise vältimine. Direktiiv ei keela mitte igasuguse tulumaksukohustuse kohaldamist, vaid viidatakse sellisele tulumaksukohustusele, mis tekib kasumi jaotamisel ja mis on tavaliselt täidetav tulumaksu kinnipidamise teel. Probleem on aga selles, et Eestis maksustatakse kasum selle väljavõtmise hetkel¹⁴⁶.

Autorile teadaolevalt ei ole seni seoses ema-ja tütarühingu direktiivi artikli 5 lõikega 1 selge, kuidas Eesti muudab.

¹⁴⁴ Lehis, L. Maksuõigus. Õpik. Tallinn, 2004, lk 291-292.

¹⁴⁵ Cusson, P.; Faulkland, M. Why the ECJ is the most powerful tax force in Europe. International Tax Review, december-january, 2003. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.internationaltaxreview.com>

¹⁴⁶ Huberg, M. Tulumaksureformist. Makusmaksja 2005, nr 3.

Erialakirjanduses on väljendatud seisukohta, et Eesti kasumijaotusmaks – sõltumata tema kooskõlast direktiiviga, võib põhimõtteliselt piirata ka kapitali vaba liikumist. Välisinvestorite kapitali hoidmine Eestis on soodustatud, koormavamaks on tehtud selle Eestist väljaviimine¹⁴⁷.

Kasumi maksustamise taastamisega võib praktikas tekkida probleeme eelkõige seonduvalt õiguskindluse põhimõttega. Konkreetne lahendus tuleks sellisel juhul leida ka küsimusele, mida teha sellisel juhul nn varem teenitud kasumiga kui eeldada, et kõik ettevõtted ei jaota kasumit enne kasumi maksustamise taastamist. Tulumaksuseadus annab äriühingutele õiguspärase ootuse, et kasumeid ei maksustata nende teenimise hetkel, samas kui lähtub ema-tütariühingu direktiivist, et neid ei saa maksustada ka jaotamise hetkel.

Ilmselt oleks mõistlik etteulatuvalt sisse viia mingisugused üleminekusätted, millega otsustatakse kuidas toimub teenitud, kuid jaotamata kasumi maksustamine juhul kui taastatakse juriidiliste isikute tulumaks. Avaldatud on arvamust, et erireegel tuleb kehtestada enne uue maksustamisperioodi algust ning näiteks vaid aastatel 2006–2008 teenitava kasumi kohta, kuna sätte laiendamine varasematel aastatel teenitud kasumitele tähendaks sisuliselt regulatsiooni tagasiulatuvat mõju¹⁴⁸.

Teoreetiliselt on võimalik arutada mitmete „uute“ võimaluste üle juhul kui tulumaksusüsteemi tuleb muuta. Näiteks kui soovitakse jätkata senise süsteemiga, millega peaks soodustama ettevõtlust Eestis, siis on tuleks mõelda selles suunas kuidas soodustada pikaajalisi ning kapitalimahukaid investeeringuid. Näiteks juhul kui kohaldatakse ettevõtte tulumaksu võiks kaaluda näiteks „strateegilise“ investeeringu teinud ettevõtte osalist tulumaksuvabastust esimestel aastatel peale investeeringu tegemist vms. Peaasi oleks see, et maksusüsteemi hoitakse piisavalt lihtsana, mis tähendab ka seda, et ei oleks võimalikud kõikvõimalikud erandid maksusüsteemis. See muudaks maksusüsteemi korraldamise kulukaks ning ei oleks põhjendatud. Selge poliitilise nägemuse korral, millist ettevõtluspoliitikat arendada, ei tohiks tulumaksusüsteemi kohandamine olla siiski ülejõu käiv ülesanne.

¹⁴⁷ Uustalu, E. „Euroopa liidu mustad pilved Eesti tulumaksuseaduse kohal.” Maksumaksja, 2002 nr 3 lk 9.

¹⁴⁸ Veskimägi, T. Maksusüsteem olgu stabiilne. Postimees 11.04.2005.

2.6.1.3. Océ van der Grinten NV C-58/01

Selles lahendis on EK tõlgendanud nii ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõikes 1 sätestatud “kinnipeetava maksu” mõistet kui ka sama direktiivi artikkel 7 lõike 2 kohaldamist¹⁴⁹.

Suurbritannia seaduste kohaselt on residendist äriühingud allutatud ühingumaksule, mida arvestatakse aruandeperioodi (12 kuud ehk majandusaasta) kasumilt. Dividendide jaotamise korral on Suurbritannia residendist äriühingutel kohustus tasuda kord kvartalis ühingumaksu ettemaksu (*Advance Corporation Tax*, ettemaks). Kui sellisel viisil makstud ettemaksu osas on enamlaekumine, siis kantakse enamlaekunud summa dividendi saajale ühingumaksu nõude katteks¹⁵⁰. Selle tulemusena saab dividendi saaja kasutada enammakstud ettemaksu oma enda maksukohustuste katteks.

Üldjuhul võimaldati ettemaksult krediiti (enamlaekunud ettemaksu ülekandmist saajale) ainult Suurbritannia residentidele kuid maksulepingutele tuginevalt oli võimalik krediiti kohaldada ka mitteresidentide suhtes. Selline maksuleping oli ka Suurbritannia ja Hollandi vahel, mille kohaselt siseriiklikul maksuhalduril on õigus kinni pidada 5%-line maks jaotatavate dividendide ja dividendide jaotamisel antava ettemaksu krediidi kogusummal.

Hollandi aktsiaselts Océ van der Grinten NV (emaühing) nõudis 5%-lise maksu tagastamist Océ UK Ltd (UK tütarühingu) poolt 1992 ja 1993 aastal tasutud dividendidelt. Nõue põhines ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõikes 1 sätestatud õiguslikule alusele¹⁵¹, mille kohaselt tütarühingu poolt emaühingule jaotatav kasum on kinnipeetavast maksust vabastatud.

Sellest tulenevalt esitati EK-le kolm küsimust:

- kas maksulepingule tuginev 5%-line tasu on käsitletav kinnipeetava maksuna ema- ja tütarühingu direktiivi mõttes;

¹⁴⁹ EKL C-58/01 (Océ van der Grinten NV).

¹⁵⁰ See süsteem tühistati alates 06.04.1999 (Finance Act 1998, jõustus 6.04.1999). Lahendis on viidatud ka sellele, et põhimõtteliselt oli võimalik valida, kas enamlaekunud tulumaksu kasutatakse jaotava ettevõtte tulevaste perioodide maksunõuete katteks või kantakse see dividendide saajale, kes saab kasutada seda oma maksustatavast tulust mahaarvamist tegemiseks (sisuliselt krediidsüsteem).

¹⁵¹ Artikkel 5 lõige 1 sõnastus, *op.cit.*

- kui 5%-line maks kui kinnipeetav maks on kooskõlas ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 7 lõikega 2¹⁵²;
- viimane küsimus puudutas seda, kas ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 7 on üldse kehtiv. Seda eelkõige põhjusel, et asutamislepingu kohaselt peab direktiivi kohta olema ka põhjendatud seletuskiri, mida antud juhul ei olnud ning Euroopa Parlament ning Majandus- ja Sotsiaalkomitee ei olnud artikkel 7 osas kooskõlastusi teinud.

EK ei nõustunud Océ van der Grinteniga, kinnitades, et seni kuni 5%-list maksu kohaldatakse väljamakstavate dividendide osas, on tegemist kinnipeetava maksuga kuid juhul kui 5%-list maksu kohaldatakse maksukrediidi osas, ei mõjuta see kasumi jaotamist. Maksukrediidi puhul tähendab see 5%-line maks lihtsalt maksukrediidi väljaarvutamise meetodit (see osa argumentatsioonist põhines ainult kohtujuristi arvamusele)¹⁵³.

Artikkel 7 lõike 2 osas sedastas kohus, et kõrvalekaldeid üldprintsiipidest tõlgendatakse kitsalt ja rangelt. Direktiivi artikkel 5 lõikes 1 sätestatud üldprintsiibi suhtes, mille kohaselt dividendid on kinnipeetavast maksust vabastatud, on sama direktiivi artikkel 3 lõikes 2 sätestatud erandid. EK on rõhutanud oma lahendis *Denkavit and Others* punktis 27, et artiklis 3 lõikes 2 sätestatud erandeid tuleb käsitleda kitsalt ning selles artiklis sätestatud erandeid ei tohi tõlgendada kaugeleulatavamalt¹⁵⁴.

Kõnealuse konventsiooni kohaselt kohaldatakse 5%-list maksu otseselt koos maksukrediidi andmisega, mille eesmärgiks on vähendada majanduslikku topeltmaksustamist. Kõnealune maks, milles sisaldub ka kinnipeetav maks ema- ja tütarühingu direktiivi tähenduses, ei ole kohaldatav sellisel määral, et see tühistaks majandusliku topeltmaksustamise vähendamisest tekkiva mõju. Tuginedes Suurbritannia ja Hollandi vahelise maksulepingu artikkel 22 lõikele 2 on igal juhul võimalik Suurbritannias dividendidele kohalduvaid makseid arvestada maha Hollandis tekkivast maksukohustusest.

Seega tuleb artikkel 7 lõiget 2 tõlgendada viisil, mille kohaselt on võimalik maksulepingu kohane 5%-line maksustamine, seda isegi vaatamata sellele, et dividendide osas kohaldatakse kinnipeetavat maksu ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõige 1 tähenduses¹⁵⁵.

¹⁵² Ema- ja tütarühingu artikkel 7 lõige 2 kohaselt direktiivi ei kohaldata siseriikliku õiguse või maksulepingu sätete kohaldamisel, mille eesmärgiks on vähendada või kaotada dividendide majanduslik topeltmaksustamine, pidades eelkõige silmas dividendide saajale antavat maksukrediiti.

¹⁵³ EKL C-58/01 punkt 60.

¹⁵⁴ Refereeritud on otsuse punkti 86. Nimetatud lahendi kohta vt. ka *supra* lk 71

¹⁵⁵ Refereeritud on vastavalt EKL punkte 87-89.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et EK seisukoha kohaselt on Suurbritannia ja Hollandi vahelisest maksulepingust tulenev 5%-line maks, mida kohaldatakse dividendimaksete osas, kaitstud ema- ja tütarühingu artikkel 7 lõikega 2, kuna olulises osas on tegemist süsteemiga, mis kaitseb ema- ja tütarühingu direktiivi eesmärki, milleks on topeltmaksustamise minimeerimine.

Sisuliselt on antud kohtuotsuses käsitletud Suurbritannia süsteem sarnane Eestis kehtinud tulumaksuseaduse (kehtetu alates 01.01.2000) §-s 32 kehtinud regulatsiooniga. Nimelt sätestas TuMS § 32 lg 3 et ettevõtte võib oma tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata maksustamisperioodil dividendidelt tasutud tulumaksusumma, Kui tasutud maksusumma on suurem maksustamisperioodil ettevõtte poolt tasumisele kuuluvast tulumaksust, on ettevõttel õigus nimetatud vahe maha arvata oma järgmiste perioodide tulumaksust. Sellest järeldub, et dividendi tulumaksu ei tagastata, vaid selle võrra saab vähendada ettevõtte hilisemaid maksukohustusi¹⁵⁶. Riigikohus tõlgendas kehtinud TuMS § 32 lg 3 viisil, et „kui TuMS § 32 lg 2 alusel ei saa likvideeritavale äriühingule dividendidelt makstud tulumaksu tagastada, siis tuleb samalt maksuobjektilt mitmekordselt makstud tulumaks tagastada /../¹⁵⁷. Seega rõhutab ka Riigikohus sarnaselt EK-ga et oluline on topeltmaksustamise vältimine ning määravaks saab asjaolu, kas tasutud tulumaksu on võimalik maksustatavast tulust maha arvata või mitte.

EK leidis ka, et artikkel 7 ei ole kehtetu, sest ei eksisteeri oluliste menetlusreeglite rikkumist. EK kinnitas, et põhjendatud seletuste andmine või Euroopa Parlamendi ja Euroopa Sotsiaalse ja Majanduskomitee konsultatsioonid ei ole vajalikud iga muudatusettepaneku tegemisel. Seda muidugi eeldusel, et muudatused ei erine oluliselt või ei too kaas olulisi muudatusi võrreldes esialgse tekstiga.

Kokkuvõtvalt võib asuda seisukohale, et EK tõlgendused asutamisvabaduse osas lähtuvad oluliselt menetlusosaliste põhjendustest. Sellest tulenevalt võivad EK tõlgendused olla äärmiselt laiad, näiteks lahendis Athinaiki Zithopiia, kus praktiliselt igasugust maksustamist, mis kohaldub samaaegselt dividendide väljamaksmisega käsitletakse kinnipeetava maksuna. Antud otsuses leiti, et maksustamine kaitseb ema-ja tütarühingu direktiivis sätestatut ning väldib topeltmaksustamist. See ongi *ad hoc* põhimõttel arendatava õiguse suur miinus, et üksikute lahendite pinnalt on terviku arendamine vastuoluline.

¹⁵⁶ Lehis, L. Tulumaksuseadus, op.cit. lk 1074.

¹⁵⁷ Riigikohtu halduskolleegiumi 03.04.2000 kohtuotsus haldusajand nr 3-3-1-4-00.

IV VÕIMALIKUD ARENGUD POSITIIVSES INTEGRATSIOONIS

1. Ettepanekud asutamislepingu muutmise osas

Traditsiooniliselt käsitlevad liikmesriikide maksuseadused vaid siseriiklikku tasandit ning maksuregulatsioon puudutabki eelkõige liikmesriigi enda territooriumi maksuküsimusi. Liikmesriikide maksuseadused ei võta seega arvesse rahvusvahelist aspekti ning ei reguleeri reeglina olukordi kus on tegemist n.ö. piiriülese situatsiooniga. Selliste piiriüleste takistuste kõrvaldamine on ühenduse tasandil olnud pigem üliaeglane kui kiire.

Samuti on üsna kulukas ja kindlasti mitte ühisturu arengule kaasaaitav olukord, kus isikud (olgu nad siis juriidilised või füüsilised isikud) peavad oma õiguste realiseerimiseks pöörduma kas kohtu poole või siis viidates Euroopa Kohtu otsustele, suhtlema siseriikliku maksuhalduriga.

Ilmselt arvestades neid probleeme on komisjon asunud seisukohale ja kinnitanud, et tulevikus peavad kõik põhivabaduste kaitse meetmed olema vastuvõetavad kvalifitseeritud häälteenamusega. Meetmetega püütakse kõrvaldada kõik maksutakistused, mis maksumaksjal tekivad tulenevalt sellest, et ta on tegev erinevates liikmesriikides.

Nii on komisjon on soovitanud muuta asutamislepingu artiklit 93 ning laiendada kvalifitseeritud häälteenamuse nõuet meetmete vastuvõtmisel, millega kõrvaldatakse takistused kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vabas liikumises, eesmärgiga hoida ära diskrimineerimine ja topeltnaksumustamine. Samuti ka nende meetmete kasutusele võtmisel, mille eesmärgiks on takistada kuritarvitusi, maksudest kõrvalehoidmist ja maksude vältimist otseste maksude vallas.¹⁵⁸

Nõukogu 7.-9. detsembri 2000 kohtumisel Nice's jäeti küll need ettepanekud Suurbritannia veto tõttu välja, kuid siiski kajastab see ettepanek selgelt komisjoni poolt nähtavaid kitsaskohti. Ilmselt on vaid aja küsimus, millal ka positiivses õiguses tehakse ühtlustused otseste maksude vallas.

¹⁵⁸ V.t. Communication from the Commission, 14.03.2000, COM(2000), 114 final. Supplementary Contribution of the Commission to the Intergovernmental Conference on institutional reforms. Kättesaadav. Arvutivõrgus: <http://europa.eu.int>

Sisuliselt asutamislepingut mõjutava muudatusena on käsitletav ka Euroopa Põhiseaduse leping¹⁵⁹. Põhiseaduse lepingu artikkel I-4 kohaselt tagab liit oma piires isikute, teenuste, kaupade ja kapitali vaba liikumise ning asutamisvabaduse.

Maksustamise osas võib mõjutusi kaasa tuua Põhiseaduse lepingu artiklis I-25 sätestatud kvalifitseeritud häälteenamuse nõue. Samas sätestab artikkel III-170 maksustamise sätteid analoogiliselt asutamislepinguga ning samuti on Põhiseaduse lepingu maksusätete hulgas märgitud, et nõukogu teeb ühehäälse otsuse meetmete kehtestamisel käibemaksu, aktsiisi või muid kaudseid makse käsitlevate õigusaktide ühtlustamiseks.

Seega pole ka Põhiseaduse lepingus *expressis verbis* ette nähtud otseste maksude ühtlustamist või kvalifitseeritud häälteenamusega maksumeetmete kehtestamist.

2. Teised ettepanekud otseste maksude osas

2.1. Maksutakistuste kõrvaldamine tööpensionite sätete osas

Komisjon esitas oma seisukohad, milles ta kritiseeris tugevalt tööpensionite maksustamist¹⁶⁰. Komisjon asus seisukohale, et maksupoliitika vaatevinklist on tööpensionite maksustamise osas põhimõtteliselt kolm võimalust. Võimalik on maksustada nii pensionite sissemaksid, tulusid investeringutelt kui väljamakseid. Komisjon märkis, et enamikes liikmesriikides toimub maksustamine EET süsteemi alusel, mis tähendab maksuvabastusi sissemakselt ning investeringu- ja pensionifondide kapitalituludelt, kuid väljamaksete maksustamist. Kolmes liikmesriigis on kasutusel ETT süsteem, mis tähendab maksuvabastusi sissemakselt, kuid sissetulekute ja kapitalitulude ning väljamaksete maksustamist. Kahes liikmesriigis on kasutusel TEE süsteem, mis tähendab sissemaksete maksustamist ning maksuvabastusi väljamaksetelt ning pensionifondide kapitalituludelt.

¹⁵⁹ Avaldatud Euroopa Liidu teatajas C 310 16. detsembril 2004. Lepingu artikkel IV-437 kohaselt tunnustatakse kehtetuks Euroopa Ühenduse asutamisleping, Euroopa liidu leping ning õigusaktid ja lepingud millega on muudetud või täiendatud eelnimetatud lepinguid.

¹⁶⁰ V.t. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, 19.04.2001. COM (2001) 214 final. The elimination of tax obstacles to the cross border provision of occupational pensions. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://europa.eu.int>

Sellised erinevused siseriiklikes seadustest põhjustavad tihti mitmes liikmesriigis töötavate või pensionile jäävate isikute topeltmaksustamist, mis omakorda toob kaasa diskrimineeriva maksukohtlemise pensioni- ja elukindlustuste osas, mis on sõlmitud teises liikmesriigis asuva kindlusühinguga. Komisjoni arvates on selline olukord vastuolus asutamiselepingu järgsete põhivabadustega.¹⁶¹

Vaatamata sellele, et oma seisukohtades ei tee komisjon konkreetseid ettepanekuid õigusaktide muutmise osas, viitab ta siiski selgesõnaliselt sellele, et kõigis liikmesriikides EET süsteemi kasutuselevõtmine vähendaks oluliselt topeltmaksustamist või siis ka täielikku mittemaksustamist.

Vaatamata kõigele ei õnnestunud nõukogul siiski detsembris 2002 toimunud kohtumisel sellekohast kokkulepet saavutada.

2.2. Maksutakistusteta ühisturg

Tulenevalt Ministrite Nõukogu küsimustest maksumäärade erinevuse ja majandustegevuse asukoha seostest avaldas komisjoni 23.10.2001 oma seisukohad.¹⁶²

Tähelepanu tuleb pöörata alljärgnevatele probleemidele:

- topeltmaksustamise ja vastavuse probleemide seotus siirdehindadega;
- seotud äriühingute vaheliste piiriüleste tulude osas toimub lisamaksustamine, ema- ja tütarühingu direktiivi mõju on liiga kitsas;
- piiriüleised kahjud võetakse reeglina arvesse ainult püsivate tegevuskohtade puhul;
- piiriüleseid ühinemisi takistavad tihti asjaolud, mida ühinemisdirektiiviga ei ole kõrvaldatud, *inter alia*, ühinemisdirektiivi kitsas kohaldamine;
- Lisaks sellele ei sisalda ka EL-i äriühinguõigus piiriüleste ühinemiste ja jagunemiste sätteid;
- konfliktid maksustamise õiguses põhjustavad topeltmaksustamist;
- siseriiklikku tulu koheldakse soodsamalt võrreldes piiriülese tuluga;

¹⁶¹ v.t. ka EKL *Safir, Bachmann, Wielockx, op. cit.*

¹⁶² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, 23.10.2001. COM (2001) 582 final. Towards Internal Market without Tax Obstacles. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://europa.eu.int>

- raskused 25 liikmesriigi maksujurisdiktsioonide järgimisel.

Komisjon rõhutab, et eelmainitud probleemide osas tuleks lähiperspektiivis kontsentreeruda järgmistele tegevustele:

- Euroopa Kohtu otsuste kohaldamise juhendid;
- Ema- ja tütarühingu ning ühinemisdirektiivi muutmissettepanekute kohaldamine;
- Tühistada piiriülese kahju kompenseerimise direktiivi eelnõu ning teha ettepanek, et kahjusid võib arvutada vastavalt emaühingu asukohariigi seadustele;
- Parandada ja ühtlustada siirdehindade arvutamise meetodeid ning muuta arbitraažikonventsioon direktiiviks;
- Avaldada seisukohti eesmärgiga muuta asutamisleping põhiõiguste osas arvestavamaks.

Pikemaajalises perspektiivis on põhjendatud, et multinatsionaalsete äriühingute osas kehtiks ühenduse tasandil konsolideeritud maksustatav tulu. Selle eesmärgi võib saavutada kas nn “koduriigi” maksustamise (inglise keeles *Home State Taxation*), EL-i juriidilise isiku tulumaksu või harmoniseeritud maksustatava tulu kaudu EL-is.

Euroopa Komisjoni poolt pakutigi 2001. aasta oktoobris välja erinevaid võimalusi äriühingute tulumaksusüsteemi ühtlustamiseks.

Home State Taxation – äriühingu tulu arvestamisel võetakse aluseks äriühingu asukohariigi tulumaksusüsteem ja selle alusel arvutatakse kontserni kogu tulu. Kogutud tulu jaotakse seejärel kokkulepitud valemi kohaselt nende liikmesriikide vahel kus äriühingu üksused asuvad.

Kontsern peaks rakendama ainult ühe riigi tulumaksusüsteemi, kusjuures talle jääks võimalus valida peakontori asukohta.

Common Base Taxation – äriühinguid maksustaks ühenduse poolt väljatöötatud ühtse maksubaasi alusel ja tulude jaotamine liikmesriikide vahel toiuks liikmesriikide omavahel kokkulepitud valemi alusel.

Süsteemid toimiksid paralleelselt kehtivate maksusüsteemidega ja äriühing saab valida, kas kasutab väljakujunenud riiklikku maksusüsteemi või ühenduse poolt loodud süsteemi.¹⁶³

Komisjoni seisukohtades 26. novembrist 2003 kirjeldatakse komisjoni poolt teostatavaid toiminguid seoses 2001 aasta seisukohtadega.¹⁶⁴ Nendes, 2003.a seisukohtades, soovitab komisjon kõrvaldada maksudega seonduva ebaefektiivsuse ja takistused. Liikmesriigid peaksid vastu võtma kohesed eesmärgistatud lahendused ning pikaajalised meetmed, millega äriühingutele suhtes kohaldatakse konsolideeritud tulumaksustamist nende ühenduse tegevuse osas.

Ühtse konsolideeritud tulumaksustamise rakendamise osas pakub komisjon välja näiteks pilootsüsteemi (koostöös asjast huvitatud liikmesriikide ning äriühingutega) või ekspertiisgrupi moodustamist ning jätkata nende valdkondade arendamist, mis on seotud ühtse tulumaksustamise väljatöötamisega.

2.3. Füüsiliste isikute dividenditulu maksustamine siseturul

Üksikisikute dividenditulu maksustamise osas puudub ühenduse tasandil samuti harmoniseeritus. Erinev maksustamine toimub nii väljamakstavate kui sissetulevate dividendide osas. Arvestades Euroopa Kohtu poolt väljendatud põhimõtteid, rõhutab komisjon, et liikmesriigid ei tohi piirata kapitali vaba liikumist, maksustades koormavamalt ühes liikmesriigis resideeriva üksikisiku teisest liikmesriigist saadavaid dividende¹⁶⁵. Komisjon analüüsib erinevaid dividendide maksustamise meetodeid erinevates liikmesriikides. Siseriikliku dividenditulu osas arvestavad liikmesriigid reeglina majandusliku topeltmaksustamisega ning vähendavad või välistavad selle, kasutades kas imputatsiooni- või klassikalist maksusüsteemi. Kuna liikmesriigid eristavad oma maksuseaduste kohaldamisel siseriiklikke ning väljamakstavaid ja sissetulevaid dividende, siis üldjuhul tekitab see ka piiranguid piiriüleste investeeringute osas.

¹⁶³ Uustalu, E. Intervjuu ajakirjale MaksuMaksja. MaksuMaksja, 2003, nr 10 lk 32.

¹⁶⁴ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, 23.10.2001 (COM 2003) 726 final. Towards Internal Market without tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.fin.ee>

¹⁶⁵ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, 23.10.2001 (COM 2003) 810 final. Dividend taxation of individuals in the Internal Market.

Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2003/com2003_0810en01.pdf

Eeltoodut arvestades, nõuab komisjon liikmesriikidelt kiiret tegutsemist lahendamaks seda situatsiooni ning selgitab ühemõtteliselt, et liikmesriigid, kes ei suuda saavutada kokkulepet, allutatakse asutamislepingu artiklis 226 ettenähtud rikkumiste protseduurile põhjusel, et nende riikide dividendide maksustamise süsteem ei vasta asutamislepingus ettenähtud tingimustele.

2.4. Muud ettepanekud

Lisaks muudele meetmetele on komisjon teinud ka ettepanekuid näiteks otsese maksustamise osas (11. veebruar 1966).

Ettepanek kinnipeetava maksu kohaldamise osas intressituludele võlakirjadelt (25. juuni 1970). Praegused direktiivid ei kata võlakirjade intressitulu.

Ettepanek direktiivi vastuvõtmiseks eesmärgiga harmoniseerida ettevõtte tulumaksu süsteem ning dividendidelt kinnipeetavad maksud (1. august 1975).

Ettepanek tühistada vastastikuse abistamise direktiivis märgitud “halduspraktika” keeldumise alusena informatsiooni andmisel (10. veebruar 1989).

Ettepanek laiendada, kohandada ja selgitada ühinemisdirektiivi kohaldamise ala (20. oktoober 2003), ettepanek täiendada intresside ja litsentsitasude direktiivi kohaldamist, sätestades, et direktiivi ei kohaldata äriühingutele, kes on vabastatud intressidele ja litsentsitasudele kohaldatavast maksust (30. detsember 2004).

Kõik nimetatud ettepanekud on kas tagasilükatud või tagasi võetud või käesoleva hetkeni soiku jäänud.

Kokkuvõtvalt tuleb asuda seisukohale, et komisjon on pidanud probleemiks liikmeriikide liiga erinevaid käsitusi otseste maksude osas ning pidanud neid ühisturu toimimise efektiivsuse seisukohast takistavateks.

Samas takerduvad kõik ettepanekud nõukogu soovimatuse taha otseste maksude osas kokkulepeteni jõuda.

Arvestades seda, mis tulemuseni jõudsid prantslased Põhiseaduse lepingu referendumi osas 29. mail 2005.a tuleks mõelda, et kas komisjoni ettepanekud otseste maksude ühtlustamise vallas ei ole reaalsusest lihtsalt kaugenenud. Selge on see, et nii komisjon kui Euroopa Kohus püüavad teha kõik, et Euroopa Liidu ühisturg kiiresti ja efektiivselt areneks kuid kui kokkulepped selles osas peavad tulema ikkagi liikmesriikidelt. Euroopa Kohus saab õigust kohaldada arvestades selle õiguse üldprintsipi. Kuid mida teha siis kui sellist õigust tegelikkuses ei soovitagi?

KOKKUVÕTE

Asutamislepingu artiklite 90-93 eesmärgiks on kindlustada ühisturu toimimine ja sätted reguleerivad maksude harmoniseerimist.

Artikkel 93 annab Euroopa Ühenduse nõukogule (töös edaspidi viidatud kui nõukogu) õiguse võtta vastu sätteid kaudsete maksude harmoniseerimiseks. Artikkel 94 alusel saab nõukogu ühehäälselt anda direktiive liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad ühisturu rajamist ja toimimist.

Kuna asutamisleping otseste maksude osas “vaikib” siis võiks järeldada, et artiklis 94 antav volitus ühehäälselt võtta vastu direktiive, mis ühtlustavad õigusnorme peaks puudutama eelkõige kaudseid makse. Tähelepanu tuleb siinkohal pöörata siiski sellele, et tegemist on väga üldise iseloomuga sättega. Autori arvates ei viita tegelikkuses miski sellele, et selle sätte alusel ei saaks reguleerida otseste maksudega seonduvat.

Seega on artikkel 94 aluseks otseste maksude alase direktiivide vastuvõtmiseks vaatamata sellele, et asutamisleping otseselt otseseid makse ei käsitle.

EK on asunud seisukohale, et artikkel 293 kohaselt on liikmesriikidel volitus astuda vajadusel läbirääkimistesse, kuid ei anna üksikisikule õigust pöörduda kohtu poole ja nõuda, et liikmesriigid seda teeksid. EK otsuse kohaselt ei ole artikkel 293 seega otsekohaldatav. Liikmesriikidel on õigus otsustada meetmete üle, millega saavutatakse topeltmaksustamise vältimise eesmärk.

Euroopa Liidu jaoks oli direktiivide osas edukas aasta 2003, kui võeti vastu hoiuseintresside direktiiv ja viidi sisse muudatusi halduskoostöö ja teabevahetuse direktiivi. EK on korduvalt rõhutanud, et vastastikuse abi osutamise direktiivile tuginedes võib liikmesriik saada igasugust teavet, mis võimaldab tal kontrollida maksumaksja poolt tasutatavat tulumaksu või maksumaksja suhtes kohaldatava tulumaksu õigsust. Selline seisukoht võib maksusaladuse kaitse seisukohast tekitada küsimusi.

Intresside ja litsentsitasude direktiivi eesmärk on vältida direktiivi objektiks olevate sissetulekute juriidilist topeltmaksustamist. Eesti TuMS on direktiivi nõudmistega üldjoontes arvestanud kuid problemaatiliseks võib pidada kõikidele mitteresidentidele makstavate intresside vabastamist maksust. Eestile kui kapitali importiva maa jaoks võib selline regulatsioon sisaldada palju küsitavusi, eriti arvestades et meil puuduvad üksikasjalikud alakapitalisatsiooni reeglid. Samas on detailselt reguleerimist leidnud litsentsitasud.

Ema-ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lg 1 tõlgendus on praktikas põhjendanud mitmete riikidele probleeme. Eestile on antud direktiivis sätestatud nõuete täitmiseks ülemineku aeg kuni 01.01.2009. Osaliselt on muudatused TuMS juba praegu sisse viidatud kuid põhiline probleem seisneb Eesti kasumijaotusmaksu võimalikus mittevastavuses direktiivi artikliga 5 lg 1 ning sellest tulenevate muudatuste tegemise vajaduses. Muudatuste tegemisel tuleb erilisel jälgida õiguskindluse printsiibi järgimist.

Määrus Euroopa äriühingu põhikirja kohta siiski maksuküsimusi ei puuduta. Euroopa äriühing on nii mitme erineva riigi maksusüsteemi maksukohustuslane kui mitmes riigis tema tegevus toimub. Seega peaks käima nii euroopa äriühinguõigus kui ka äriühingute maksustamine käsikäes. Vastasel juhul ei ole liikmesriikide äriühingutel määrusega saadud õigustest just palju kasu. Praktilised probleemid osas tõusetub kohe ka maksustamise küsimus ja arvata võib, et kui selles osas valitseb koordineerimatus, siis ei leia ka määrus piisavalt laia rakendust. Eesti maksuseadused ei võimalda SE maksustamist ning seetõttu on vajalik vastavate regulatsioonide sisseviimine. Vastasel juhul on võimalik, et SE-ks reorganiseerumisel jääb Eesti riik ilma ka püsiva tegevuskoha maksutulust.

Määrus Euroopa Liidu majandushuviühingu kohta sätestab, et huviühingu tegevusest tulenev kasum või kahjum on maksustatav üksnes liikmete tasandil ja kohaldatakse siseriiklike maksuseadusi. Seda nii kasumi jaotamise, maksustamisprotseduuride kui kõigi siseriiklikest maksuseadustest tulenevate kohustuste suhtes. Asjaolu, et EEIG-d maksustatakse liikmete tasandil (inglise keeles nn *transparent cooperation*) tagab selle, et tulud ja kulud jagatakse EEIG liikmete vahel ning arvestatakse liikmete endi maksustatava tulu hulka. Seega välistatakse ka võimalik topeltmaksustamine (esiteks näiteks EEIG tasandil ning seejärel liikmete tasandil). Eestis kohaldatakse majandushuviühingule täisühingu sätteid ning maksustamine toimub vastavalt TuMS § 18 lg-le 4. Ühenduse maksuõiguse arengule nimetatud määrusel seega olulist mõju ei ole.

Ühenduse tasandil vastu võetud administratiivsed sätted ei saa kasutada seadusaktidena. Samas on nende mõju märgata EK otsustele ning poliitiliselt võivad nad üsna mõjusad dokumendid olla.

Enamike autorite arvates põhjustab ühehäälsuse nõue suurimat probleemi otseste maksude harmoniseerimisel direktiivide, määruste või muude administratiivsete sätete kaudu (nn positiivse integratsiooni kaudu).

Positiivse integratsiooni puudumise tõttu mängib suurt rolli EK praktika, mis kohustab liikmesriike oma maksusüsteemides muudatusi tegema eelkõige keelustades asutamislepingus sätestatud põhivabaduste kasutamise piirangud (nn negatiivne integratsioon). EK on korduvalt ja üha enamatel juhtudel kinnitanud, et liikmesriik on rikkunud oma siseriiklike maksunormide rakendamisega asutamislepingu järgseid põhivabadusi. Iseenesest on problemaatiline olukord, kus ühenduse õigust luuakse ja arendatakse *ad hoc* põhimõttel Euroopa Kohtu poolt.

EK on mitmetes lahendites rõhutanud, et vaatamata sellele, et otsene maksustamine on liikmesriikide endi pädevuses, peavad liikmesriigid seda pädevust teostama ühenduse õigusega kooskõlas ning sellele tuginedes. Samuti on EK korduvalt rõhutanud, et juhul kui mittesoodustav maksukohtlemine (inglise keeles *unfavourable tax treatment*) ning põhivabadused on vastuolus, siis ei saa mittesoodustavat kohtlemist põhjendada isegi mitte sellega, et eksisteerivad mingid teised maksusoodustused. Euroopa Kohtu sellised avaldused on igati põhjendatud ning põhinevad asutamislepingu printsiipidel.

Euroopa Kohtu otsuse mõju liikmesriikide seadustele võib olla erinev. EK loeb liikmesriikide maksuseadused muutuvad kehtetuks või kohustab neid kohandama oma maksuseadusi või kehtestada uued reeglid, mis vastaksid EK seisukohtadele.

Otseste maksude alane praktika EK kaupade vaba liikumise osas on piiratud, kuid tulenevalt asutamislepingu eesmärkidest on keelatud erinevused maksukohtlemises, mis tulenevad kaupade tootmise asukohast. Kapitali vaba liikumise osas nii ühendus kui ka EK olnud produktiivne. Kapitali vaba liikumise põhimõtet saadavad hulgalised koostööaktid, mistõttu ka praktikas tekkivad probleemid on lahendatavad. Lähtuvalt EK lahenditest tuleb asuda seisukohale, et võimalik eelarvetulude kaotus ei õigusta asutamislepingus sätestatud

põhivabaduste rikkumist ka kapitali vaba liikumise osas. EK on oma praktikas asunud ka seisukohale, et arengud, mida ei ole otsese maksustamise vallas võimalik teostada läbi komisjoni, tuleb reguleerida ja teostada läbi jurisprudentsi.

Enamus vaadeldud kohtulahenditest käsitleb asutamislepingus sätestatud põhivabaduste ja liikmesriikide poolt kohaldatavat erinevat maksukohtlemist asutamisvabaduse ja töötajate vaba liikumise aspektist. Asutamisevabadus seondub praktikas paljuski diskrimineerimise keeluga, mis saab avalduda ainult läbi konkreetsete vabaduste takistamise.

Asutamisevabaduse kui diskrimineerimise keelu kohaldamise alus on lai. Sellest aspektist nähtub, et diskrimineerimise keeldu käsitletakse praktikas nii laialt, et tegelikkuses on ainult üksikud alused, millal seda ei kohaldata. Selline lai käsitlus võib kaasa tuua selle, et asutamisevabaduse õigust hakatakse kasutama liikmesriigi ükskõik millise piirangu kõrvaldamiseks. Mittediskrimineerimise nõue on kohaldatav nii laialt, et sisuliselt on EK praktikas hakatud diskrimineerivana käsitlema ka otseselt mittediskrimineerivaid piiranguid.

Asutamisevabaduse printsiip peaks olema seotud pigem ühisturule pääsemise õigusega ning turuosa saamisega kui asjaoluga, et kellegi turule sisenemisega kaasnevad ka teatud maksukulud – näiteks sihtkohariigi kõrgema tulumaksumäära tõttu.

Asutamisevabaduse „soodustatud isikuteks“ on EK praktikas nii juriidilised kui füüsilised isikud.

Korduvalt on tõusetunud küsimus, kas liikmesriigi maksuõigus on diskrimineeriv kui residendist äriühingut ja mitteresidendist äriühingu püsivat tegevuskohta koheldakse erinevalt.

EK ei ole otseselt oma lahendites peatunud eeldustel, millest ta järeldab, et püsivat tegevuskohta tuleb õiguslikult kohelda samamoodi kui näiteks liikmesriigis asuvat mitteresidendi tütarühingut. Äriõiguslikult ei ole tütarühing ja püsiv tegevuskoht samastavad kuna püsiv tegevuskoht ei ole iseseisev juriidiline isik. Maksuõiguslikult võivad olla samuti teatud erinevused, mida kolmandas peatükis ka käsitletud on. Näiteks maksustatakse püsivat tegevuskohta temale omistatava tulu osas ning tütarühingut tema maailmatulu osas. EK rõhutab oma otsustes eelkõige sarnasust, leides, et maksustatakse mõlemat - nii püsivat

tegevuskohta kui tütarühingut nende teenitud tulu osas. Seega on tegemist võrdsete maksusubjektidega ning sarnane maksukohtlemine on põhjendatud.

EK lahenditest Wielockx, Shumacker ja Assher võib teha järelduse, et füüsiliste isikute puhul annab diskrimineerimise osas vastuse siseriiklik õigus, mis sätestab, kas isikute situatsioonid on võrreldavad või mitte. Füüsiliste isikute puhul kasutatakse ka lähenemist, mille kohaselt vaadatakse kas isik on kõik või peaaegu kõik oma tuludest teeninud ühes või teises liikmesriigis. Seda põhjendust ei kasutata praktikas teistel juhtudel – näiteks juriidiliste isikute puhul.

Palju küsitavusi on tekkinud ka seoses EK praktikaga maksulepingute tõlgendamisel. Põhiliseks probleemiks on jääb autori arvates asjaolu, et liikmesriikide kahepoolsed maksulepingud võivad tegelikkuses olla kohaldatavad ka teiste riikide residentidele, kes selles riigis on mitteresidendid kuid kellel „on tegemist“ maksulepingu osapoollega. EK praktikast tulenevalt võivad „õhku“ jääda küsimused kuidas peaks liikmesriigid rakendama maksulepingute puhul kolmandate riikidega „pacta sunt servanda“ printsiipi ning kuidas käsitleda rahvusvahelise lepingu ühepoolse muutmise situatsiooni tõenäosust, seda kasvõi soodsamas suunas.

EK on mitmel korral tõlgendanud ka erinevaid mõisteid. Lahendites *Athinaiiki Zithopiia* ja *Epson Europe* andis EK mõiste mõiste „kinnipeetav maks“ tõlgendamise kaudu ema- ja tütarühingu direktiivi artikkel 5 lõikele 1 väga laia tähenduse. Samas oma lahendis *Oce van der Grinten* asus EK seisukohale, et UK ja Hollandi vahelisest maksulepingust tulenev 5%-line maks, mida kohaldatakse dividendimaksete osas, on kaitstud ema- ja tütarühingu artikkel 7 lõikega 2, kuna olulises osas on tegemist süsteemiga, mis kaitseb ema- ja tütarühingu direktiivi eesmärki, milleks on topeltmaksustamise minimeerimine. Seega on EK andnud praktikas mõnel direktiividele kohati laia tähenduse ning sätestab, et piiranguid käsitletakse väga kitsalt ning hilisemas lahendis korrigeerib oma varasemaid seisukohti ning sätestab erandeid.

Probleemiks võib seega ülaltoodust nähtuvalt pidada „lõhet“ nõukogu seadusandliku tegevuse ja kohtupraktika arengu vahel. Probleemaatiliseks peab autor sellist olukorda eelkõige seetõttu, et kohus võiks siiski ideaalis kohaldada õigust ja selle printsiipe ning sisustada õiguse arengut, muutes seda täiuslikumaks. Paljudel juhtudel on EK aga „sundolukorras“ kus isikud

soovivad kasutada oma asutamislepingus saadud põhivabadusi kuid liikmesriikidel puuduvad piisaval hulgal vastavad kokkulepped kohaldatava õiguse olemuse kohta.

Asutamislepingu sätted on kohati abstraktseks jäänud. Kohtupoolne õiguse sisustamine võiks teoreetiliselt tekitada küsimusi ka võimude lahususe printsiibi osas. Võimude lahususe põhimõtte kohaselt seadusandja loob õigust ja kohus kohaldab neid seadusi üksikjuhtudele. Kohati on mulje, et EK on sunnitud üksikjuhtumite kaudu üldist olukorda reguleerima ning autori arvates ei saa sellist praktikat lõpuni õigeks pidada.

Euroopa Liidu kohtupraktikas kasutatakse üldprintsiipe kui õiguste ja kohustuste allikaid ning neil on iseseisev normatiivne väärtus. Need väärtused peaks inkorporeerima liikmesriikide erinevatest kultuurilistest pärandist tulenevaid väärtusi ning kohandama neid kaasaegse Euroopa vajadustele. EK ei ole küll kunagi otsesõnu tunnustanud, et ta kasutab pretsedendi süsteemi kuid ometi on EK olnud sunnitud kasutama pretsedendiõiguse meetodit viidates oma varasematele lahenditele ning liikmesriigid on tunnustanud EK autoriteeti õiguse allikana.

Samas tuleb aga silmas pidada, et ka liikmesriikidel peaks olema mõistlik huvi tegelikkusele reageerida. Kuna tekkinud „lõhet“ on liikmesriikide tegevusetuse tõttu otseste maksude osas asunud täitma EK. EK loob oma praktikaga uut õigust, mille suhtes liikmesriikidel jääb õigus sellega arvestada.

Komisjon on teinud mitmeid ettepanekuid otseste maksude ühtlustamise osas ning liikmesriigid on selles osas siiski tagasihoidlikud olnud. Arvestades asutamislepingus sätestatud eesmärke, mille kohaselt on ülesandeks luua ühine siseturg, kus oleks tagatud põhivabadused, ei saa ideaalis käsitleda rahuldava lahendusena ka nn tõhustatud koostöö kaudu ainult osade liikmesriikide vastavat tegevust.

Eesti Valitsuse seisukoht on laia maksubaasiga maksusüsteemi toetamine ja erinevuste minimeerimine erinevate maksuliikide osas EL-is. Eesti Valitsus peab vajalikuks ühehäälsuse printsiibi säilitamist ning otseste maksude poliitika jätmist riigi pädevusse. Eesti ei toeta maksumäärade ühtlustamist

Ilmselt avaldavad Põhiseaduse lepingu referendumite tulemused teatavat mõju ka EK edasistele otsustele. Millises suunas õigus arenema hakkab, näitab juba lähitulevik.

INFLUENCES OF THE FREE FREEDOMS IN THE TREATY ESTABLISHING THE EUROPEAN COMMUNITIES TO DIRECT TAXATION

SUMMARY

The purpose of the Master's thesis is to give an overview of the influences of the free freedoms in the Treaty establishing the European Communities (the Treaty) to member state's direct taxation. Author also emphasizes of relevant influences to Estonian tax law.

Tax law is encumbering in its nature. It gives to the states the right to tax its nationals. Therefore it is relevant that nationals have agreed of the mutual responsibilities – the state's right to tax and power to prevent the taxation and national's obligation to pay taxes and right to maintain their rights and freedoms.

In contemporary constitutional law, many states have a provision in their constitution to allocating the power to tax. The provisions often also impose limits on that power. There is no such power in the Treaty. The need to regulate the taxes is implicit in the statement of the purposes of the EU, set out in Treaty's articles 2 and 3, but tax is not mentioned. Article 93 sets out that Council harmonizes unanimously the indirect taxes in member states, as much as it is necessary to regulate and secure the functions of the internal market. Direct taxes are explicitly not mentioned in the Treaty.

Member state laws are nonetheless subject to the fundamental principles of the EC law. The primary principles (so called four freedoms) are the free movement of goods, persons, services and capital¹⁶⁶. These principles are agreed between the member states to create and secure the internal market. These freedoms are extensively influenced by the prohibition against any discrimination on the grounds of nationality (article 12). In fact, the principle of non-discrimination comes to force only through applying these four freedoms.

¹⁶⁶ Respective articles in the Treaty are 23, 39, 43 and 56.

As mentioned before, the Treaty enacts power to harmonize indirect taxes. Direct taxes are left to the authority of the member states. Contemporary states use the *ability-to-pay* principle in their tax law and therefore they are interested in taxing as many economic activities as possible carried out on state's territory. In practise, the four freedoms set out in the Treaty, may influence the states interests in direct taxation. As states have not explicitly agreed in the Treaty their will concerning the direct taxation, but there are few directives in the field of direct taxation, the European Court has "taken the action". Direct taxation is therefore constantly influenced by the other provisions in the Treaty (four freedoms) and by the decisions of European Court.

These four freedoms and European Court's practice is a framework of this Master's thesis. Author analyses the respective provisions in primary and secondary EC law to member state's tax laws (especially Estonia) and European Court's practice (so called negative integration) influences to member states rights regarding the direct taxation.

The thesis consists of four chapters.

In first chapter author analyses the Treaty (the European Communities primary law) and it's provisions, which influence or may influence the member state's right to tax.

Article 2 of the Treaty stipulates that one of the goals of the Community is to establish a common market, where any barrier of the freedom of movement of goods, persons, services and capital shall be eliminated.

The provisions of the Treaty dealing with the taxation are limited. The main provisions are set out in articles 90-93, which enact that common market is not distorted by means of indirect taxes and give the Council the right to harmonize indirect taxes.

Article 94 allows Council to issue the directives, regulations and administrative provisions for the approximation of the laws of the member states (unanimously).

Article 293 requires member states to enter into negotiations for the abolition of double taxation, which according to the practice does not create any obligation to the member states. In the absence of provisions on direct taxation in the Treaty, article 94 is a base for secondary law in the field of direct taxation. The development of secondary law is slow, too because of unanimity requirement.

Article 87 prohibits member states to grant any aid, which can distort or threaten the free trade within the common market. Article 87 stipulates that aid in any form whatsoever are incompatible with the common market. Whenever tax measures do not comply with the before mentioned criteria they can be considered aids granted by the member state and therefore incompatible with article 87.

In second chapter author analyses European Communities (EC) directives and regulations concerning the direct taxation and their influence to member state's tax law. Author also gives an overview of respective provisions set out in Estonian tax law in regards of the directives.

In this chapter, author reflects the provisions of the Merger Directive (90/434/EEC), which concerns the tax regime of capital gains generated of corporate reorganizations. Taking into account the specific nature of Estonian tax law, the provision in the merger directive are not one to one counted in Estonian income tax law. But it is most relevant, that the aims and the principles of the directive are taken into account while applying Estonian income tax law to specific cases. Knowing the European Court of Justice's practise should make it easy in Estonian law, because income tax law is in principle in accordance with Merger Directive. The article 2 of the directive has been interpreted in European Court's practice (C-43/00, Andersen og Jensen ApS v Skatteministeriet).

Parent-Subsidiary Directive (90/435/EEC) addresses the taxation of the distribution of profits by subsidiaries to parent companies, both residing in EC. This directive has caused "much trouble" in Estonian tax law. Mainly, because of European Court of Justice (ECJ) decision in case of Athinaikii Zithopiia (C-294/99), in which ECJ set out the opinion, that there is a withholding tax, within the meaning of article 5 sec 1, if in the event of distribution of the profits by a subsidiary to it's parent company, in order to determine the taxable profits of the subsidiary it's total net profits, including income which has been subject to special taxation entailing extinction of tax liability and non-taxable income, must be reincorporated into the basic taxable amount, when income falling within those two categories would not be taxable on the basis of the national legislation if they remained with the subsidiary and were not distributed to the parent company.

As in Commission's view the Estonian dividend distribution is carried out in a comparable way, the tax applied on dividend distribution, is incompatible with parent-subsidiary directive and Estonia is obliged to change its respective system by year 2008.

Insofar there are no published plans on a level of the Estonian Government in order to solve this question.

The Interest and Royalties Directive (2003/49/EC) marks the clear step forward to the completion of the internal market through eliminating the burden of taxes imposed on interest and royalty payments made between associated companies in the EU. Estonia has implemented this directive to its income taxation but it's unclear whether in purpose or accidentally Estonia's income tax act exempts all interest paid to non-residents from the income tax.

The Savings Directive (2003/48/EC) on taxation of savings income in the form of interest payments involves only individuals and its aim is to secure the taxation of interest income. Because of structural differences of their tax systems Austria, Belgium, and Luxembourg are granted a transitional period and they are authorized to continue levying a withholding tax on the savings income covered by the directive. Estonian income tax law enacts relevant changes but separate law will force them.

The Arbitration Convention (90/436/EEC) was firstly submitted to the Council in the form of directive. The Convention provides for independent arbitration to ensure the elimination of the double taxation, which could result from transfer pricing adjustment. Estonian tax authorities have created a separate investigation and information exchange section in tax administration. Author is not aware of any problems regarding the convention in Estonian practice. On EU level Great Britain has been troubled with its Gibraltar territory.

Also overview of Regulation on a Statute of a European Company has been given. Although regulation does not cover tax issues, these issues might arise upon forming a *Societas Europaea*.

The Recommendation on Taxation of Workers the taxation of certain items of income received by non-resident in a member state other than in which they are resident, the Commission addressed the problems of cross border workers.

The Mutual Assistance Directive (77/799/EEC) is aimed at tackling tax evasion and tax fraud within the European Community. The respective principles are set out also in Estonian tax law.

Third chapter opens the European Court of Justice (ECJ) decisions on issues regarding the direct taxation. The chapter is divided into separate subchapters: freedom of movement of goods, freedom of movement of persons (also freedom of establishment and freedom of the movement of natural persons), freedom of movement of services, freedom of movement of capital and interpretations given by the court to a secondary law.

In several cases the ECJ held that although direct taxation falls within the member states competence, member states must nonetheless exercise that competence consistently with EC law (Case C-80/94 Wielockx, joined cases Case C-397/98 and C 140/98 Metalgesellschaft Ltd – Hoechst AG-Hoechst UK Ltd, etc).

Unfavorable tax treatment, contrary to any of the four freedoms, cannot be justified even by the existence of other tax advantages (Case C-270/83 Commission v France; Case C-307/97 Saint Gobain etc).

Therefore, it can be derived from ECJ opinion, that member states must harmonize also their direct taxation to EC law as much as it is necessary. The line can be drawn if that provision that might infringe a fundamental freedom may be acceptable to the extent his absence would jeopardize the cohesion of a given tax system (Case C-204/90 Bachmann).

Freedom of movements of goods (Case 18/84, Commission v France) the ECJ has held that by depriving French publishers of certain tax advantages in respect of publications which they print in other member states, doesn't fulfill the obligations under article 23 (ex article 30) of the Treaty.

Freedom of movement of persons – Freedom of Establishment - is one of the most interpreted freedoms in ECJ practice. In several cases the ECJ has held that difference of the treatment is not justified even if the corporation tax is not harmonized within the member states. The risk of the tax avoidance cannot be relied on article 49 (ex article 52). This article doesn't permit any derogation from the fundamental principle of freedom of the establishment on this

ground. The right concerned in the article 49 of the Treaty are unconditional and a member state cannot make respect for them subject to the agreement concluded with another member state (double-taxation agreements) *C-270/83 Avoir fiscal*.

These principles are developed further by ECJ in case *C-307/97 (Compagnie de Saint Gobain)* in which ECJ also said, that the national treatment principle requires the member state, which is a party to double taxation treaty, to grant to permanent establishments of non-resident companies the advantages provided for by that treaty on the same conditions as those which apply to resident companies.

In *Lankhorst Hahorst*, Case *C-324/00*, the ECJ emphasized in addition to that the reduction in tax revenue does not constitute an overriding reason in the public interest, which may justify a measure, which is in principle contrary to a fundamental freedom.

ECJ has also settled in its case law, that article 49 precludes the situation where the loss, although set off, cannot be deducted from taxable income in either member state, whereas it would be deductible if the establishments of that company were situated exclusively in the member state in which it has its seat (Case *C-141/99, AMID*).

Freedom of movement of persons the ECJ has analyzed the cohesion of the tax systems (*C-80/94 Willockx*; Case *C-204/90 Bachmann*). In *Wielockx* case the ECJ has said that in a cross-boarder situation the cohesion of the tax system could be safeguarded by a double taxation convention.

On the freedom to provide services, the ECJ has held, that Sweden should use more transparent taxation system whilst being less restrictive of the freedom to provide services (Case *C-118/96*). So Sweden was obliged to change their taxation of insurance payments and use less restrictive measures for foreign insurance companies.

The freedom of the movement of capital is used in Case *C-35/98 (Verkooijen)* in which ECJ held, that it has restrictive effect to the free movement of the capital if member state uses the tax system by which its residents who are investing into other member states receive less favorable tax treatment than dividends distributed by a company established in that member state (in particular case it was Netherlands).

ECJ has interpreted the anti abuse clauses in Case C-283/94 (*Denkavit*) and in Case C-28/95 (*Leur Bloem*). In *Denkavit* case the court has analyzed the different translations of Parent-Subsidiary Directive. The case is particularly interesting for the author, because ECJ interpreted the meaning and aim of the directive and compared different languages. It can be relevant in possible future cases also for Estonia, because Estonia has used very productive but not quality way in translating the directives. In *Leur-Bloem* the ECJ set out that member states may refuse to apply Merger Directive only if planned operation has its objective to tax evasion or tax avoidance.

ECJ has interpreted the term “withholding tax” in cases C-375/98 (*Epson Europe BV*) and 294/99 (*Athinaiki Zhitopiia AE*). The latter case and its influences into Estonian tax law are mentioned also *supra* (page 96). In *Epson Europe* ECJ held, that the term “withholding tax” is not limited to a special types of national taxation. Derogation relates also to any taxation of whatever nature or however described, which takes the form of a withholding tax on dividends distributed by such subsidiaries.

Derogations from a general principle laid down in article 5 sec 1 in Parent-Subsidiary Directive are to be interpreted strictly. The withholding tax at issue may be accordingly regarded as falling within the body of agreement-based provisions relating to the payment of tax credits to the recipients of dividends and as designed thereby to mitigate double taxation.

The fourth chapter is about the expected development in the field of positive integration. The Commission has made several proposals either to adapt new directives or amend the treaty but insofar they all have been rejected. It is worth to mention that also the European Constitution doesn't change anything explicitly in regarding the direct taxation. Therefore, it is estimated that ECJ will carry out the integration work for the member states for a while.

In author's opinion, such work behalf of ECJ is evitable, if we consider that member state nationals are entitled to the freedoms established by the Treaty. But, if we consider this situation more closely, we can find that, such an extensive court practice in influencing of the laws of the Member States, could easily infringe the principle of separation of powers.

Therefore the member states are obliged to determine, weather they want to change the direct taxation and harmonize it with EC law, or if it is not the case it is questionable, where is the limit between the will of the member states to change the systems and ECJ interpretations.

Probably the closest future will show us whether referendums on European Constitution will influence the ECJ decisions and if the four freedoms will be interpreted as broadly as today.

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Becker, T. Treaty Shopping and EC Law. European Taxation.
2. Cusson, P.; Faulkland, M. Why the ECJ is the most powerful tax force in Europe. International Tax Review, december, 2003.
3. Dehousse. Community Competences: are there limits to growth?; Europe after Maastricht: an ever closer Union, Munich, 1994;
4. Emilou. Subsidiarity: an effective barrier against the enterprises of ambition, European Law Review, 1992, 383.
5. Essers, P; De Bont, G; Kemmeren E.C. The Compatibility of Anti Abuse Provisions in tax Treaties with EC Law, London-The Hague – Boston, 1998.
6. Farmer, P. EC Tax Law, Oxford, 1994.
7. Gribnau, H.L.M. Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation. The Struggle for Equality in European Tax Law. Kluwer Law International. London – the Hague – New York, 2003.
8. Jacqué-Weiler. On the road to European Union. A new judicial architecture: an agenda for the intergovernmental conference, Common Market Law Review, 1990, 185.
9. Hamaekers, H. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. European taxation, 1993.
10. Helminen, M. Dividend Equivalent benefits and the Concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive. EC Tax Review, 2000, no 3.
11. Hinnekens. The Monti Report: the Uphill Task of Harmonizing Direct tax Systems of EC Member States. EC Tax review, 1997.
12. Huberg, M; Rudjärv, I. (Koostajad). Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu, 2005.
13. Jimenéz, A.J.M. Towards Corporate Tax Harmonisation in the European Community, an institutional and procedural analyses. A WoltersKluwer Company, London – the Hague – Boston, 1999.
14. Jones, A. Further Thoughts on Non-Discrimination in Europe Following Asscher. British Tax review, 1997.
15. Kallavus, A. Turuhinna leidmine ja siirdehinna maksustamine. Maksumaksja, 2004 nr 1, lk 26-30.
16. Kurist, Aare. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses. Juridica, 1998 nr 9, lk 450-453.

17. Laffranque, J. Euroopa Liit. Euroopa Ühendus. Institutsioonid ja õigus. Sisekaitseakadeemia. Tallinn 2000.
18. Lang, M. Tax Treaty Interpretation, band 13. Lindeverlag, Vienna, 2001.
19. Lang, T. What powers should the European Community have?, European Public Law, 1995, 97.
20. Lehis, L. Õigusriigi põhimõtete rakendamine maksuõiguses ning maksumaksja õiguste kaitse (Eesti ja Saksamaa näitel). Magistritöö. Tartu, 1997.
21. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica, 1999, nr 5, lk 239-253.
22. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, 2000.
23. Lehis, L.; Uustalu, E. Segadused mitteresidentide poolt saadud dividendide maksustamisel. Juridica, 1998, nr 9, lk 453-461.
24. Lehis, L. Maksuõigus. Õpik. Juura, Tallinn 2004.
25. Lõhmus, U. Intervjuu ajakirjale Maksumaksja. Maksumaksja, 2003, nr 10, lk 26-34.
26. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja vabaduste kaitse. Juura, Tallinn 2004.
27. Menéndez, A.J. Justifying Taxes. Some elements for a general Theory of Democratic Tax Law. Kluwer Academic Publisher, 2001.
28. Meussen, G. The EU fight against harmful tax competition: future developments. EC Tax Review, 2002, no 3.
29. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Õpik, 2 tr. Juura, Tallinn, 2004.
30. Nõmman, S. Kärсна, O; Tammert, P; Oro, Lemmi; Tomson, A. Nõmman, T. Maalima maksunduse trendid. Tallinn, 2003.
31. Lier, A.P; Vliet D.G; Heering A.D; Zevenboom G.H. Tax and Legal Aspects of the EC Harmonisation. Deventer-Boston, 1993.
32. Raad, van, K. Materials on International and EC Tax Law. Vol 1. 3rd ed. International Tax Center Leiden, 2003.
33. Radelli, C. Intervjuu ajakirjale Maksumaksja. Rahvusvahelise ja EL-i maksuõiguse probleeme. Maksumaksja, 2002, nr 12.
34. Reinsalu, K. Euroopa Liit tahab pangahoiuste intressid maksustada. Maksumaksja, 2001, nr 6, lk 16-18.
35. Taxation in the Netherlands. Ministry of Finance, The Hague, 2003.
36. Terra, B.J.M; Wattel, P.J. European Tax Law. Deventer, 2001.
37. Tipke, K. Bozza, N. Besteuerung von Einkommen. Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa. Dunker&Humblot, Berlin, 2000.

38. Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning –mõistetest. *Juridica*, 1998, nr 3, lk 124-128.
39. Uustalu, E. Segased maksutuuled Euroopa Liidus. *Maksumaksja* 1999, nr 2, lk 29-31.
40. Uustalu, Erki. Siseriiklik residentsus versus maksulepingu residentsus. *Maksumaksja* 1999, nr 11, lk 26-27.
41. Uustalu, E. Püsivale tegevuskohale tulude kohaldamine. *Maksumaksja*, 2000, nr 11, lk 15.
42. Uustalu, E. Euroopa Kohtu kohtulahendid otseste maksude valdkonnas. *Maksumaksja*, 2000 nr 10, lk 31-33 ; nr 12, lk 32-34 ; *Maksumaksja* 2001 nr 1, lk 32-33 ; nr 6, lk 32-34 ; nr 9, lk 32-33.
43. Uustalu, E. Euroopa Liidu mustad pilved Eesti tulumaksuseaduse kohal. *Maksumaksja* 2002 nr 3, lk 9.
44. Williams, D. W. *EC Tax Law*. Longman, 1998.
45. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, 23.10.2001 (COM 2003) 726 final. Towards Internal Market without tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.fin.ee>
46. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, 23.10.2001 (COM 2003) 810 final. Dividend taxation of individuals in the Internal Market. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.fin.ee>
47. Valitsuse eesmärgid Euroopa Liidus Hollandi eesistumisperioodil. Kinnitatud valitsuse otsusega 23.09.2004. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://www.riigikantselei.ee/failid/valitsuse_eesmargid_holland1.pdf

KASUTATUD NORMATIIVMATERJAL

48. Euroopa Liidu leping, muudetud Nice'i lepinguga. Euroopa Ühenduse asutamisleping, muudetud Nice'i lepinguga. Eesti Õiguskeele Keskus. Juura, 2004.
49. Nõukogu direktiiv 77/799/EMÜ, 19.12.1977 (Vastastikuse abi kohta otseste maksude valdkonnas). Muudetud nõukogu direktiiviga 2004/56/EÜ, 21.04.2004.

50. Nõukogu direktiiv 90/434/EMÜ, 23.07.1990. Muudetud nõukogu direktiiviga 2005/197EÜ, 17.02.2005. (Eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jagunemise, varade üleandmise ja eraldumise kohta).
51. Nõukogu direktiiv 90/435/EMÜ, 23.07.1990. Muudetud 22.12.2003 nõukogu direktiiviga 2003/123/EÜ (Eri liikmesriikides asuvate ema-ja tütarühingutele kohaldatava ühtse maksustamissüsteemi kohta).
52. Nõukogu direktiiv 2003/48/EÜ, 3.06.2003 (Hoiuseintresside maksustamise kohta).
53. Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, 23.06.2003 (Eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta).
54. Nõukogu 19.07.2004 otsus, direktiivi 2003/48 kohaldamiskuupäeva kohta.
55. OECD Model Tax Convention on Income and Capital (updated 28.01.2003).
56. Nõukogu määrus nr 2137/85. Euroopa Liidu nõukogu määruse (EMÜ) nr 2137/85 „Euroopa majandushuviühenduse kohta“ rakendamise seaduse eelnõu seletuskiri 177 SE I. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee>
57. Commission notice on the application of State aid rules to measures relating to direct business taxation. Official Journal of the European Communities, 10.12.1998. 98/C/384/03 (EÜ komisjoni 11.11.1998 märgukiri riigiabi reeglite kohaldamisest).
58. Euroopa põhiseaduse leping, Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, 2005.
59. Tulumaksuseadus, RT I 1999, 101, 903 – RT I 2004, 89, 604.
60. Maksukorralduse seadus, RT I 2002, 26, 150 – RT I 2004, 94, 569.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

61. EKL 270/83 (Komisjon v Prantsusmaa, Avoir fiscal), 28.01.1986
62. EKL 81/87 (Daily Mail and General Trust plc), 27.09.1988
63. EKL C-305/87. Commission vs Greece. European Court reports 1989, lk 1146
64. EKL 175/88 (Biehl), 08.05.1990, C-151/94 (Biehl II), 26.10.1995
65. EKL C-204/90 (Bachmann) 28.01.1992
66. EKL C-112/91 (Werner v Finanzamt Aachen-Innenstadt), 26.01.1993
67. EKL C-109/92 (Wirth)
68. EKL C-275/92 (Schindler)
69. EKL C-279/93 (Schumacker) 14.02.1995
70. EKL C-151/94 (Wielockx) 11.08.1995

71. EKL C283/94, C-291/94 ja C-292/94 (Denkavit International BV a.o.v Bundesamt für Finanzen) 17.10.1996
72. EKL C-28/95 (Leur Bloem v Inspectueur der Belastingdienst) 17.07.1997
73. EKL C-118/96 (Safir v Skattemyndigheten i Dalarnas Län) 28.04.1998
74. EKL C-336/96 (Gilly v Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin) 12.05.1998
75. EKL C-307/97 (Compagnie de Saint Gobain v Finanzamt Aachen Innenstadt) 21.09.1999
76. EKL C-35/98 (Verkooijen) 6.06.2000
77. EKL C-375/98 (Epson Europe BV) 8.06.2000
78. EKL C-141/99 (AMID v Belgia) 14.12.2000
79. EKL C-397/98 ja C-419/98 (Metallgesellschaft Ltd v Commissioners of Inland Revenue)
80. EKL C-294/99 (Athinaiki Zithopiiia AE v Elliniko Domision /Kreeka/) 08.03.2001
81. EKL C-43/00 (Andresen og Jensen ApS v Skatteministeriet) 15.01.2002
82. EKL C-324/00 (Lankhorst Hohorst v Finanzamt Steinfurt) 12.12.2002
83. EKL C-234/01 (Gerritze v Finanzamt Neukölln-Nord) 12.06.2003
84. EKL C-58/01 (Océ van der Grinten NV v Inland Revenue Commissioners
85. EKL C-9/02 (Lasteyrie du Saillant v Ministrie de l'Economie, des Finances et de l'Industrie)
86. Riigikohtu halduskolleegiumi 03.04.2000 kohtuotsus haldusasjas nr 3-3-1-4-00