

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND TALLINNAS  
AVALIKU ÕIGUSE INSTITUUT

Ulla Jürimäe

LAHKUMISMAKSUD EESTIS EUROOPA KOHTU PRAKTIKA VALGUSES

Magistritöö

Juhendaja: Erki Uustalu, LL.M

Tallinn 2013

Olen koostanud magistritöö iseseisvalt.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, olulised seisukohad, kirjandusallikad ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....(töö autori allkiri ja kuupäev)

## SISUKORD

Sissejuhatus .....	6
1. Euroopa Liidu õiguse mõju äriühingute maksustamisele .....	10
1.1. Positiivne integratsioon.....	11
1.1.1. Äriühingute asukohavahetusega seotud Euroopa Liidu ühinguõiguslik regulatsioon .....	13
1.1.2. Äriühingute asukohavahetusega seotud Euroopa Liidu maksuõiguslik regulatsioon .....	16
1.2. Negatiivne integratsioon .....	20
1.2.1. Asutamisvabadus Euroopa Liidu õiguse kontekstis .....	21
1.2.2. Euroopa Kohtu lahendid otseste maksude valdkonnas.....	23
1.2.2.1 Diskrimineerimine versus piirangud.....	24
1.2.2.2 Diskrimineerimise ja piirangute õigustamine .....	26
2 Lahkumismaksud Euroopa Liidu õiguse valguses .....	31
2.1 Lahkumismaksude mõiste ja olemus .....	31
2.2 Lahkumismaksud teiste riikide näitel .....	33
2.2.1 Rootsi.....	34
2.2.2 Hispaania .....	36
2.2.3 Belgia.....	38
2.2.4 Holland .....	39
2.3 Euroopa Kohtu lahendid .....	40
2.3.1 <i>De Lasteyrie du Saillant</i> kohtulahend .....	41
2.3.2 <i>N</i> kohtulahend.....	45
2.3.3 <i>National Grid Indus</i> kohtulahend.....	49
3 Lahkumismaksud Eestis.....	55

3.1	Eesti tulumaksusüsteemist üldiselt .....	55
3.2	Tulumaksuseadus enne ja peale 2008.a. algatatud rikkumismenetlust.....	56
3.3	Äriühingute ülepiirilise asukoha vahetamisega seotud ühinguõiguslik käsitlus .....	60
3.3.1	Eesti äriühingu ülepiiriline ühinemine .....	60
3.3.2	Euroopa äriühingute (SE) ülepiiriline liikumine .....	62
3.4	Äriühingute ülepiirilise liikumise maksuõiguslik käsitlus.....	63
3.4.1	Residendist äriühingu ülepiiriline ühinemine.....	63
3.4.2	Euroopa äriühingu (SE) ülepiiriline liikumine .....	66
3.4.3	Eesti siseriikliku regulatsiooni võimalik vastuolu Euroopa Liidu õigusega .....	67
	Kokkuvõte .....	71
	Exit Taxes in Estonia in Light of the ECJ's Practice .....	75
	Kasutatud lühendid.....	80
	Kasutatud materjalide loetelu .....	81
	Kasutatud kirjandus .....	81
	Kasutatud normatiivmaterjal .....	84
	Kasutatud kohtupraktika.....	85
	Lisad .....	87
	Lisa 1. Rikkumismenetluse nr. 2007/2250 kokkuvõte .....	87
	Lihtlitsents .....	89



## Sissejuhatus

Euroopa Liidu liikmesriikide maksusüsteemide konkurentsivõimet survestavad nii äriühingute kui ka füüsiliste isikute tegevuse globaliseerumine.<sup>1</sup> Kehtiva Euroopa Liidu õiguse kohaselt on liikmesriikidele jäetud küllaltki suur otsustamisvabadus oma maksusüsteemide kujundamiseks, seda eriti veel otseste maksude (nagu tulumaks) vallas. Riiklikud maksueeskirjad, mis on aga kavandatud ainult või peamiselt siseolukorda silmas pidades, võivad piiriüleses olukorras kohaldamisel kaasa tuua maksutõkkeid. Euroopa Kohus on korduvalt oma otsustes<sup>2</sup> rõhutanud, et: „ehkki väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides“. Seega liikmesriikide siseriiklik õigus peab olema Euroopa Liidu toimimise lepingus (edaspidi ELTL) sätestatud põhiõiguste ja –vabadustega kooskõlas.

Viimaste aastate Euroopa Kohtu praktika on näidanud, et füüsiliste isikute ja äriühingute elu- ja asukohavahetus ning oma tegevuse jätkamine piiriüleselt on kaasa toonud nende isikute vaba liikumise (asutamisevabaduse) takistamise esialgse elu- või asukohariigi poolt, seda eelkõige piiravate maksu meetmete (lahkumismaksude<sup>3</sup>) rakendamise näol. See avaldab mõju eelkõige sedavõrd, et inimeste motivatsioon, kas töötada või investeerida teises liikmesriigis kahaneb. Samuti mõjutavad sellised takistused ka äriühingute otsuseid piiriüleste investeeringute tegemiseks, ettevõtete rajamiseks või tavapärase äritegevusega tegelemiseks, mida aga Euroopa Liidu siseturg peaks võimaldama ja soodustama. Liikmesriikide ühepoolsed meetmed või olemasolevad kahepoolsed maksulepingud lahendavad diskrimineerimise ja piirava mõjuga seotuid probleeme ainult osaliselt<sup>4</sup>. Vaatamata Euroopa Komisjoni aktiivsele järelvalve-alasele tööle on piiriülest tegevust ja investeerimist piiravad maksutõkked siiski veel säilinud.

---

<sup>1</sup> Euroopa Ühenduse Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele. Liikmesriikide otsese maksustamise süsteemide koordineerimine siseturul. KOM (2006) 823. Brüssel. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:et:PDF>, 01.05.2013.a.

<sup>2</sup> Näiteks EKo 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer* punkt 29, EKo 11.03.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 44.

<sup>3</sup> Lahkumismaksu näol on sisuliselt tegemist tulumaksuga, mis realiseerub olukorras, kus füüsiline isik emigreerub või äriühing viib oma asukoha ühest liikmesriigist teise liikmesriiki. Üldjuhul rakendab lahkumismaksu liikmesriik, millest lahkutakse, maksustades füüsilise isiku või äriühingu realiseerimata või realiseeritud kasumi.

<sup>4</sup> Euroopa Ühenduse Komisjon (viide 1).

Peale Euroopa Kohtu otsuseid *De Lasteyrie du Saillant*<sup>5</sup> ja *N*<sup>6</sup> kohtuasjades, mis puudutasid otseselt füüsiliste isikute emigreerumisel rakendatavaid lahkumismakse, jäädi ootama Euroopa Kohtu seisukohta äriühingutele rakendatavate lahkumismaksude osas. *Daily Mail* kaasus<sup>7</sup>, mis pidi juba toona andma selguse äriühingute lahkumismaksude osas, keskendus aga peamiselt asutamisvabaduse rikkumisega seotud ühinguõiguslikele probleemidele, jättes käsitlemata maksuõiguslikud aspektid. Euroopa Komisjoni (edaspidi ka kui Komisjon) huvi liikmesriikide poolt rakendatavate lahkumismaksude vastu on olnud üldiselt järjepidev, mida eeskätt kinnitab viimastel aastatel liikmesriikide vastu algatatud arvukad rikkumismenetlused seoses piiravate maksumeetmete rakendamisega lahkumismaksude näol. *National Grid Indus*<sup>8</sup> kaasus laiendas Euroopa Komisjoni tööpõldu veel enamgi. *National Grid Indus* kohtuotsus on väga oluline areng ja edasimineku Euroopa Kohtu praktikas lahkumismaksude valdkonnas, sest võtab konkreetse seisukoha äriühingutele kohaldatavate lahkumismaksude näol. See võib panna nii mõnedegi liikmesriikide, sh ka Eesti lahkumismaksudega seotud õigusnormid uuesti Euroopa Komisjon tähelepanu alla.

Eestis on lahkumismaksudest räägitud vähe, küll aga on Eestis rakendatavatest lahkumismaksudest räägitud Euroopa Liidu tasandil. Nimelt, algatas Euroopa Komisjon 2008. aastal rikkumismenetluse<sup>9</sup> Eesti vastu seoses EÜ asutamislepingu artiklis 43 (nüüd ELTL artikkel 49) sätestatud asutamisvabaduse rikkumisega. Euroopa Komisjon leidis, et Eesti ei ole täitnud oma EÜ asutamislepingust ning Euroopa Majanduspiirkonna lepingust tulenevaid kohustusi, käsitledes Eesti residendist äriühingu varade viimist selle ühest riigisisest filiaalist teise või Eestis asuvast peakontorist välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta soodsamalt kui mitteresidendi Eestis asuva püsiva tegevuskoha varade väljaviimist Eestist. Euroopa Komisjon oli arvamusel, et Eesti maksustas lubamatul moel püsiva tegevuskoha realiseerimata tulu. Toona, Eesti muutis oma tulumaksuseadust ning rikkumismenetlus lõpetati. Kuid nüüd, *National Grid Indus* kohtuotsuse tulemusena, võib Eesti taas Euroopa Komisjoni huviorbiiti sattuda.

---

<sup>5</sup> EKo 17.04.2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

<sup>6</sup> EKo 07.09.2006, C-470/04, *N*.

<sup>7</sup> EKo 27.09.1988, C-81/87, *Daily Mail*.

<sup>8</sup> EKo 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*.

<sup>9</sup> Eesti Välisministeeriumi EL õiguse büroo poolt autorile saadetud vastus teabenõudele seoses rikkumismenetlusega nr. 2007/2250, mis puudutab Eesti tulumaksuseaduse võimalikku vastuolu EÜ asutamislepingu artikliga 43 seoses Eestis asuvate püsivate tegevuskohtade varade väljaviimisega teistesse liikmesriikidesse. 03.05.2013.a. (lisa 1)

Käesolevas töös selgitab autor, kas ja millisel moel sätestab Eesti kehtiv tulumaksuseadus (edaspidi TuMS)<sup>10</sup> lahkumismakse, kui äriühing viib oma asukoha Eesti Vabariigist teise liikmesriiki. Käesoleva töö peamiseks eesmärgiks on välja selgitada, et kui Eesti TuMS sätestab lahkumismakse, mis on asutamisvabadust piirava iseloomuga, siis kas TuMS on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega olukorras, kus Eestis registreeritud Euroopa Äriühing (SE) viib oma tegutsemiskoha teise liikmesriiki või Eesti äriühing ühineb teise liikmesriigi äriühinguga nii, et Eestisse püsivat tegevuskohta alles ei jää. Autor on seisukohal, et TuMS ei ole kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, mis on ka käesoleva töö hüpoteesiks.

Autorile teadaolevalt on TuMS-i kooskõla Euroopa Liidu õigusega lahkumismaksude valdkonnas Eestis uuritud vaid ühes bakalaureusetöös<sup>11</sup>. Käesoleva töö lisaväärtus seisneb selles, et autor on analüüsinud hilisemate Euroopa Kohtu lahendite mõju, mida varasemas töös pole käsitletud. Magistritöö kirjutamisel on aluseks võetud otsest maksustamist puudutav Euroopa Ühenduse esmane õigus, teisene õigus ning väga olulise osa kirjandusest moodustavad Euroopa Kohtu lahendid. Kasutatud on maksuteadlaste rahvusvahelistes maksuõigusajakirjades avaldatud artikleid, analüüse ning maksuseaduste kommentaare, samuti Euroopa Komisjoni ettepanekuid ja soovitusi.

Töös on kasutatud võrdlev-analüütilist meetodit. Euroopa Kohtu lahendite analüüs ja väliskirjanduses toodud analüüsid võimaldavad avada lahkumismaksude diskrimineeriva ja piirava olemuse ning seeläbi võrrelda TuMS-i kooskõla Euroopa Liidu õigusega. Eesti siseriikliku õiguse analüüsimisel on kasutatud peamiselt (maksu)seaduste seletuskirju ja maksuõiguslaseid artikleid.

Magistritöö on jagatud kolmeks peatükiks, mis igäüks on omakorda jagatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis on fookusesse võetud Euroopa Liidu õigus, analüüsides Euroopa Liidu aluslepingutes sätestatud põhiõiguste ja –vabaduste (eelkõige asutamisvabaduse) ja liikmesriikide poolt rakendatavate lahkumismaksude omavahelist suhet. Samuti võtab esimene peatükk vaatluse alla äriühingute asukohavahetusega seotud Euroopa Liidu ühinguõiguslikud ja maksuõiguslikud aspektid läbi positiivse ja negatiivse integratsiooni.

Töö teises osas avatakse lahkumismaksude olemus ja mõiste ning tuuakse välja lahkumismaksude kui otseste maksude paigutus Euroopa Liidu regulatiivsel tasandil.

---

<sup>10</sup> Tulumaksuseadus. 15.12.1999. a. RT I 1999, 101, 903; RT I, 20.03.2013, 1.

<sup>11</sup> Kõiv, Elise. Lahkumismaksud Euroopa Ühenduse õiguse ja OECD mudellepingu valguses. Bakalaureusetöö. Tallinn: Tartu Ülikool, 2009.



Mõistmaks erinevate lahukumismaksude vorme, on teises osas toodud näiteid Euroopa Komisjoni poolt erinevate liikmesriikide vastu algatatud rikkumismenetluste kohta. Olulise osa teisest peatükist moodustavad Euroopa Kohtu lahendid, kui hetkel kõige olulisim maksuõiguse arendaja Euroopa Liidu tasandil.

Töö kolmandas peatükis antakse lühikirjeldus Eesti tulumaksusüsteemist. Samuti kirjeldatakse, milliseid tulumaksuseaduse muudatusi tõi kaasa 2008. aastal Euroopa Komisjoni poolt Eesti suhtes algatatud rikkumismenetlus. Kolmandas peatükis analüüsitakse, kuidas kehtiv äriühinguid puudutav regulatsioon, ühinemisdirektiiv koostoimes analüüsitud Euroopa Kohtu kohtupraktika ja juba toimunud rikkumismenetluse valguses vastuolu Eestis tekitavad. Samuti annab autor ülevaate, kuidas Eesti võiks või peaks seadusandlust äriühingute puhul muutma, võttes arvesse Euroopa Kohtu (eelkõige *National Grid Indus*) lahendites toodud seisukohti.

## 1. Euroopa Liidu õiguse mõju äriühingute maksustamisele

29. novembril 2011.a. tegi Euroopa Kohus märkimisväärse otsuse *National Grid Indus* kohtuasjas, olles murranguks Euroopa Kohtu praktikas lahkumismaksude valdkonnas. Euroopa Kohus lahendas *National Grid Indus* kaasusega mitmed olulised küsimused, mis mitmeid aastaid olid liikmesriikide jaoks varasemates Euroopa Kohtu otsustes<sup>12</sup> konkreetselt vastamata jäänud. Samas tekitas *National Grid Indus* kohtuotsus aga ehk veelgi laiema küsimuste ringi, millele Euroopa Kohus oma järgnevatel otsustes vastama peab.

*National Grid Indus* kohtulahend puudutab lahkumismaksude rakendamist olukorras, kus ühe liikmesriigi äriühing viib oma asukoha teise liikmesriiki. Keskele kohale selles kohtulahendis tõusetuvad küsimused, mis puudutavad ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisvabaduse piiramist, lahkumismaksu määramist ning lahkumismaksu sissenõudmise aega, olukorras, kus äriühing viib oma tegeliku juhtimise keskuse ühest liikmesriigist teise. Esiteks, need on küsimused, mille suhtes Euroopa Kohus võtab pisut konkreetsemad seisukohad võrreldes oma varasemate lahkumismakse puudutavate otsustega (eelkõige *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* kohtuasjades). Teiseks, Euroopa Kohus on *National Grid Indus* kaasuses lahkumismaksude määramist ja sissenõudmist puudutavates küsimustes asunud täiesti vastupidisele seisukohale võrreldes oma varasemate kohtuotsustega (eelkõige *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* kohtuasjades).

Peale *National Grid Induse* kohtulahendit on maksunõustajate ringkonnas vallandunud elav diskussioon teemadel, kuidas lahkumismaksude vallas liikmesriikides siseriiklikult edasi liikuda, see tähendab, kes, kas ja kuidas oma siseriiklike seadusi muutma peaks. Käesolevas töös püüab autor süsteemselt ja loogiliselt analüüsides leida, kas ja kuidas peaks Eesti muutma oma lahkumismakse puudutavat regulatsiooni.

---

<sup>12</sup> Eelkõige Euroopa Kohtu otsustes nr. C-81/87 *Daily Mail*, C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant* ja C-470/04 *N*.

## 1.1. Positiivne integratsioon

Euroopa Liidu üks olulisemaid eesmärke on siseturu loomine ning selle toimimise tagamine. Siseturu loomist takistavad oluliselt näiteks (juriidiliste) isikute liikmesriikide vahelisest liikumisest ning kaupade, teenuste, tulude ja kapitali sisepiiride ületamisest tulenev maksustamine, residentide ja mitteresidentide ning kodu- ja välismaiste investeeringute või tulude erinev kohtlemine maksustamisel<sup>13</sup>. Sellised erinevused maksustamisel põhjustavad negatiivse tagajärjena siseturu killustumise liikmesriikide vahel ja mõjutavad oluliselt nii ettevõtete asutamise, investeerimise või töötamise asukoha suhtes tehtavaid valikuid. Seetõttu on siseturu loomiseks ning selle toimimiseks vaja kaotada liikmesriikide maksusüsteemide diskrimineerivad ja piiravad elemendid (negatiivne integratsioon) ja teostada liikmesriikide vaheline maksude harmoneerimine või vähemalt koordineerimine (positiivne ehk nn seadusandlik integratsioon)<sup>14</sup>.

Positiivne integratsioon on otseste maksude (sh tulumaks) osas olnud suhteliselt piiratud, mistõttu on enamus, mida on õnnestunud korda saata otseste maksude vallas, tulenenud negatiivsest integratsioonist ehk liikmesriikide piiravate maksumeetmete kaotamisest Euroopa Kohtu pretsedentide kaudu.

Erinevalt kaudsetest maksudest (nt. käibemaks, aktsiis), mis mõjutavad kõige otsesemalt kaupade vaba liikumist ja teenuste osutamise vabadust siseturul, on otseseid makse puudutavaid õigusakte Euroopa Liidus ühtlustatud oluliselt vähem, kui seda on tehtud kaudsete maksude alaste õigusaktide puhul. Esmalt võib see olla tingitud asjaolust, et otsest maksustamist Euroopa Liidu õigusaktidega selgesõnaliselt ei reguleerita. ELTL (nii ka endine EÜ asutamisleping<sup>15</sup>) ei sätesta selgesõnaliselt õigusloomealast pädevust otseste maksude valdkonnas. Seetõttu tulenevad otseste maksude harmoneerimise õiguslikud alused üldise harmoneerimise sätetest (artikkel 115, endine artikkel 94 EÜ asutamislepingus) ja artiklist 352 (EÜ asutamislepingu artikkel 308), kuid ka üldisematest sätetest, mis nõuavad kaupade, teenuste, tööjõu ja kapitali vaba liikumist ühisturul ning mis tagavad asutamisevabaduse ja võrdse kohtlemise kogu ühenduse piires. Euroopa Kohus on neid põhimõtteid edasi arendanud ja täiendanud oma praktikas.

<sup>13</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006, lk. 19.

<sup>14</sup> Dahlberg, M. Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital. The Hague: Kluwer Law International, 2005, lk. 60.

<sup>15</sup> Euroopa Ühenduse asutamisleping. - EÜT C 340, 10.11.1997, lk 173—306.

Vaatamata sellele, et ELTL ei sätesta selgesõnaliselt liikmesriikide õigusloomealast pädevust otseste maksude valdkonnas, on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale, isegi juhul, kui kehtiva Euroopa Liidu õiguse kohaselt, ei kuulu otseste maksude valdkond otseselt Euroopa Liidu õiguse pädevusse, peavad liikmesriigid siiski kasutama neile antud volitusi kooskõlas Euroopa Liidu õigusega.<sup>16</sup> Teisisõnu tähendab see seda, et vaatamata sellele, et liikmesriikidele on antud pädevus siseriiklikult korraldada oma otseste maksudega seotud regulatsioone enda äranägemise järgi, peavad nad siiski järgima Euroopa Liidu õigust.

Tulumaksu valdkonnas on põhiliseks harmoneerimise allikaks saanud Euroopa Kohtu lahendid. Enamus lahkumismakse puudutavad kohtulahendid on kaasa toonud ka Euroopa Komisjoni poolt rikkumismenetluse algatamise kohtulahendis käsitluse all oleva riigi lahkumismaksude regulatsiooni suhtes<sup>17</sup>.

Teiseks puuduseks otseste maksude harmoneerimise vallas on asjaolu, et ELTL artikkel 115 nõuab, et nõukogu komisjon võtab direktiive vastu ühehäälselt. Asjaolu, et nõukogu peab tegutsema ühehäälselt piirab kahtlemata võimalusi ühtlustada otseste maksustamisega seotud õigusakte. Praeguseks on otseste maksude vallas vastu võetud vaid neli tulumaksualast direktiivi: nn. ühinemisdirektiiv (nõukogu 23.07.1990.a. direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksusüsteemi kohta), nn. ema- ja tütarühingu direktiiv (nõukogu 23.07.1990.a. direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ema- ja tütarühingute suhtes rakendatava maksusüsteemi kohta), nn. hoiuseintresside direktiiv (nõukogu 03.06.2003.a. direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta), nn. intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv (nõukogu 03.06.2003.a. direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusettevõtete vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude ühtse maksustamissüsteemi kohta). Samuti on ELTL artikli 115 alusel vastu võetud liikmesriikide vaheline nn. vahekohtukonventsioon (konventsioon 90/436/EMÜ topeltmaksustamise vältimise kohta seotud ettevõtete vaheliste tehingute hindade määramise korral).

---

<sup>16</sup> EKo 17.04.2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, punkt 44.

<sup>17</sup> Vaata punkti 2.2.

### 1.1.1 Äriühingute asukohavahetusega seotud Euroopa Liidu ühinguõiguslik regulatsioon

Euroopa Liidu üheks eesmärgiks äriühinguõiguse valdkonnas on äriühingute liikumisvabaduse õiguslike ja tegelike piirangute kaotamine ning äriühingute liikumisvabaduse tagamine.<sup>18</sup> Liikumisvabaduse piirangute all tuleb antud kontekstis mõista piiranguid, mis kitsendavad liikmesriigi kodanike või äriühingute asutamisevabadust teise liikmesriigi territooriumil (ELTL artikkel 49). Asutamisevabaduse piirangud on võimalik kaotada üksnes äriühingute vastastikuse tunnustamisega kõigi liikmesriikide poolt. Äriühingute vastastikuseks tunnustamiseks võtsid 1968. aastal Belgia, Saksamaa, Prantsusmaa, Itaalia, Luksemburg ja Holland vastu konventsiooni<sup>19</sup>, kuid selle ratifitseeris vaid neist viis riiki, kuna Holland hääletas ratifitseerimise vastu, tuues põhjuseks asjaolu, et konventsiooni vastuvõtmise ja ratifitseerimisotsuse tegemise vahelisel ajal oli muutunud nende siseriiklik õigus ja seni kehtinud inkorporatsiooniteooria asendati asukohateooriaga<sup>20</sup>. Konventsioon pole tänaseni jõustunud ning liikmesriigid ei ole ka hiljem vastastikuse tunnustamise kohta kokkuleppeid sõlminud, mistõttu tuleb tõdeda, et asutamislepingus toodud eesmärk ei ole tänaseni täidetud<sup>21</sup>.

Äriühingu asukohavahetusel olukorras, kus säilitatakse juriidilise isiku staatus äriühingu asukoha üleviimisel ühest riigist teise, on samuti veel rida regulatiivseid puudujääke.

On tuua näiteid Euroopa Kohtu lahendite näol (nt *Überseering*)<sup>22</sup>, kus äriühingu asukohavahetusel ühest liikmesriigist teise äriühingu lõpetamist (likvideerimist) ei ole vaja teostada. See oleneb sellest, millise juriidilise isiku tunnustamise teooriat rakendavas liikmesriigis äriühing on asutatud ja millisesse liikmesriiki vastav äriühing soovib oma asukoha viia. Rahvusvahelises eraõiguses tuntakse peamiselt kahte juriidilise isiku tunnustamise teooriat: asukoha teooria (siège rèel) ja inkorporatsiooniteooria (asutamisriigi teooria). Asukohateooria seob juriidilise isiku riigiga, kust teda juhitakse, (s.t. teostatakse tema üle kontrolli). Seega kohaldatakse juriidilisele isikule selle maa seadust, sõltumata asjaolust, millises riigis on juriidiline isik asutatud. Asukohateooriat rakendab enamik

<sup>18</sup> Oppermann, T. Euroopa õigus. Tallinn: Juura, 2002, lk. 428.

<sup>19</sup> Bulletin of the European Communities. Conventions concluded by the Member States of the European Communities pursuant to EEC Treaty Article 220. Convention on the Mutual Recognition of Companies and Bodies Corporate. 29 February 1968. Supplement 2/69. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://aei.pitt.edu/5610/1/5610.pdf>, 02.05.2013.a.

<sup>20</sup> Vutt, A. Äriühingute vastastikune tunnustamine ja asukohavahetus Euroopa Liidus. *Juridica*, 2007, II, lk. 99-100.

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> EKO 05.11.2002, C-208/00, *Überseering*.

Mandri-Euroopa õigussüsteemi riike<sup>23</sup>. Inkorporatsiooniteooria seevastu seob juriidilise isiku õiguskorraga, kus ta on asutatud. Kõik juriidilise isikuga seotud õiguslikud aspektid tulenevad sellest õiguskorrast, sõltumata asjaolust, millises riigis toimub juriidilise isiku tegevus<sup>24</sup>. Inkorporatsiooniteooriat järgivad üldise õigussüsteemi maad, näiteks Šveits ja Eesti.

Viimase kümne aasta jooksul on korduvalt Euroopa Parlamendis arutletud Euroopa Liidu ühinguõiguse ajakohastamise ja ettevõtete juhtimise parandamise teemadel. Juba pikemat aega on ideeks olnud võtta vastu ELTL artikli 50 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 44) alusel direktiiv, millega sätestatakse meetmed liikmesriikide siseriiklike õigusaktide kooskõlastamiseks, et lihtsustada mingi liikmesriigi õigusaktide kohaselt moodustatud äriühingu registrijärgse asukoha piiriülest muutmist ühenduse piires. Vastava äriühingu asukoha piiriülest liikumist käsitleva direktiivi, nn. 14. äriühinguõiguse direktiiv<sup>25</sup>, kohta antavate soovitude kohaselt peaks direktiiv kohalduma piiratud vastutusega äriühingute suhtes<sup>26</sup>. Samuti peaks direktiiv võimaldama äriühingutel kasutada asutamisõigust nii, et nad saavad vastuvõtvasse liikmesriiki üle kolida juriidilise isiku staatust kaotamata – nad muudetakse vastuvõtva liikmesriigi õigusaktide kohaselt hallatavaks äriühinguks, ilma, et peaksid vahepeal tegevuse lõpetama. Seega säilib äriühing kui juriidiline isik ning kõik tema varad, kohustused ja lepingulised suhted jäävad muutumatuks. Asukoha muutmine, aga ei tohiks võimaldada juriidiliste, sotsiaalsete ja maksueeskirjade täitmata jätmist. Registrijärgse asukoha muutmine peaks jõustuma vastuvõtvas liikmesriigis registrisse kandmise päeval. Alates vastuvõtvas liikmesriigis registrisse kandmise päevast peaksid äriühingu suhtes kehtima selle riigi õigusaktid.<sup>27</sup>

Riikides, kus ühinguõiguses lähtutakse inkorporatsiooniteooriast, on äriühingu asukohavahetus võimalik piiriülese ühinemise kaudu (v.a. kui tegemist ei ole Euroopa äriühingu (SE) või Euroopa tulundusühistuga (SCE)). Piiriülese ühinemise kaudu on võimalik saavutada olukord, kus ühe liikmesriigi äriühing (ühendatav) ühineb teise liikmesriigi äriühinguga (ühendav) ning mille tulemusena toimub piiriülene asukohavahetus ja ühendatava äriühingu lahkumine teise riiki ilma likvideerimismenetluseta. Euroopa Liidu tasandil

---

<sup>23</sup> Vutt, A. (viide 20) lk. 101

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> Direktiivi üle on toimunud avalik arutelu, aga siiani pole avaldatud ametlikku eelnõu.

<sup>26</sup> Euroopa Parlament. Euroopa Parlamendi resolutsiooni ettepanek Euroopa Komisjonile äriühingu asukoha piiriülest muutmist käsitleva neljateistkümnenda äriühinguõiguse direktiivi kohta antavate soovitudestega. 09.01.2012.a. (2011/2046(INI)). Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2012-0008+0+DOC+XML+V0//ET>, 01.05.2013.a.

<sup>27</sup> *Ibid.*

reguleerib äriühingute piiriülest ühinemist Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2005/56/EÜ piiratud vastutusega äriühingute piiriülese ühinemise kohta<sup>28</sup>, ehk nn. piiriülese ühinemise direktiiv.

Täiendavalt on võimalik piiriülest asukohavahetust rakendada olukorras, kus asutatud äriühingule kohaldub Euroopa äriühingu (SE) või Euroopa ühistu (SCE) reeglistik. Käesolevas töös käsitletakse edasi täpsemalt vaid Euroopa äriühinguga (SE) seotud ühinguõiguslikke kui ka maksuõiguslikke aspekte, peamiselt seetõttu, et Euroopa ühistuid (SCE) on kasutuses igapäevases õiguslikus ja ettevõtluse praktikas pea olematult. SE on kahtlemata üks parimaid vahendeid Euroopa Liidu siseste äriühingute ümberstruktureerimiseks. SE kõige atraktiivsemateks omadusteks Euroopa ettevõtlusmaastikul peetakse kahtlemata võimalust erinevate liikmesriikide äriühingute ühinemine SE-ks ja võimalust SE viia ühest liikmesriigist teise säilitades juriidilise staatuse<sup>29</sup>.

Euroopa äriühingu (SE) ühinguõiguslikke aspekte reguleerivad Nõukogu määrus Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta<sup>30</sup> ning Nõukogu direktiiv<sup>31</sup>, millega täiendatakse Euroopa äriühingu põhikirja töötajate kaasamise suhtes. Euroopa äriühingu mudel loodi eelkõige selleks, et muuta piiriülesed restruktureerimised (nt juhtorganite asukoha muutmine, erinevate grupistruktuuride loomine, äriühingute ühinemised jms) paindlikumaks.

Vastavalt SE regulatsioonile on SE juriidiline isik, kui see on registreeritud liikmesriigi riiklikus äri- või ettevõtteregistris. SE registrijärgne asukoht peab olema ühenduses samas liikmesriigis, kus asub tema peakontor. Sisuliselt tähendab see seda, et Euroopa Komisjon on SE-de puhul rakendanud tegeliku asukoha teooriat (mitte asutamisteooriat) ja et SE-d reguleerib suuremalt jaolt selle liikmesriigi siseriiklik õigus, kus SE-l on peakontor ja kus ta on registreeritud, aga mitte ilmtingimata liikmesriigi õigus, kus SE asutati.

Vastavalt Nõukogu määrusele<sup>32</sup> võib SE oma registrijärgse asukoha viia teise liikmesriiki ning selline asukoha muutmine ei põhjusta SE lõpetamist ega uue juriidilise isiku asutamist. Juhul,

---

<sup>28</sup> Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26.10.2005.a. direktiiv 2005/56/EÜ piiratud vastutusega äriühingute piiriülese ühinemise kohta. - ELT L 310, 25.11.2005 .

<sup>29</sup> Ulst, Ingrid. Euroopa äriühingu mudel ja selle rakendamine finantssektori äriühingute poolt. *Juridica*, 2005, VII, lk. 468.

<sup>30</sup> Nõukogu 08.10.2001. a. määrus 2157/2001/EÜ Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta. - ELT L 294, 10.11.2001.

<sup>31</sup> Nõukogu 08.10.2001.a. direktiiv 2001/86/EÜ, millega täiendatakse Euroopa äriühingu põhikirja töötajate kaasamise suhtes. - EÜT L 294, 10.11.2001.

<sup>32</sup> Nõukogu määrus 2157/2001/EÜ Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta.

kui peale SE lahkumist ühest liikmesriigist teise on tekkinud olukord, kus SE peakontor ja registrijärgne asukoht ei asu territoriaalselt samas liikmesriigis, peab liikmesriik, kus asub SE registrijärgne asukoht, jõustama, kas registrijärgse asukoha üleviimise liikmesriiki, kus asub SE peakontor, või peakontori ümberpaigutamise liikmesriiki, kus asub SE registrijärgne asukoht. (artiklid 7-8)

### **1.1.2 Äriühingute asukohavahetusega seotud Euroopa Liidu maksuõiguslik regulatsioon**

Nagu eespool mainitud, on üheks äriühingu registrijärgse asukoha vahetuse võimaluseks äriühingu ülepiiriline restruktureerimine. Erinevate liikmesriikide äriühingute restruktureerimine (ühinemine, jagunemine, äriühingu varade üleandmine, osade või aktsiate vahetamine, Euroopa äriühingu (SE) ja Euroopa ühistu (SCE) registrijärgse asukoha ühest liikmesriigist teise üleviimine) toob paratamatult kaasa ka kokkupuuteid maksudega ja tõstatab sellises olukorras küsimusi, millal ja millisel liikmesriigil on õigus äriühingu restruktureerimisel tekkivat tulu, kasumit või vara võõrandamisest saadud tulu maksustada. Tagamaks olukorra, kus ülepiirilisel restruktureeritavatele äriühingutele ei kohaldata ebasoodsamaid või piiravamaid maksumeetmeid võrreldes omamaistele äriühingutele, mis pärsib siseturu ellu rakendamise ja selle efektiivse toimimise, on vajalik liikmesriikide vahelise regulatsiooni harmoneerimine või koordineerimine antud valdkonnas.

23. juulil 1990.a. võeti vastu Nõukogu direktiiv (90/434/EMÜ)<sup>33</sup> eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksusüsteemi kohta (nn. ühinemisdirektiiv). Vajaduse ühinemisdirektiivi vastu võtmise järele tingis asjaolu, et enne ühinemisdirektiivi vastuvõtmist kohaldasid liikmesriikides piiriülestele ühinemistele ja jagunemistele üldjuhul ebasoodsamad maksustamissätted, kui omamaistele äriühingute ühinemistele ja jagunemistele. Erinev maksustamine seisnes enamjaolt selles, et ülepiirilised restruktureerimised tõid kaasa üleantavate varade või asendatavate aktsiate või osade juurde kuuluva kasu vara võõrandamisest ja maksuarvestuses lubatud reservide kohese maksustamise, samas kui omamaiste ühinemiste või jagunemiste puhul võimaldasid

---

<sup>33</sup> Nõukogu 23.07.1990.a. direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta. - EÜT L 225, 20.8.1990. Nimetatud ka kui ühinemise maksudirektiiv, ühinemisdirektiiv ning ühinemiste direktiiv.



liikmesriigid enamasti mingit maksu edasilükkamise võimalust<sup>34</sup>. Ühinemisdirektiivi eesmärgiks on tagada, et piiriülestest restruktureerimistest saadud tulu, kasumi või kasu vara võõrandamisest saadud tulu maksustamist oleks võimalik edasi lükata ja samas kaitsta liikmesriikide maksustamisõigust<sup>35</sup>. Samas tuleb rõhutada, et direktiivi eesmärk on tagada maksukohustuse edasilükkamine mitte ainult restruktureeritavate äriühingute vaid ka nende aktsionäride tasandil<sup>36</sup>.

Ühinemisdirektiivi kohaselt on peamine eesmärk äriühingute restruktureerimisel tekkiva maksukohustuse edasilükkamine, mitte aga selle kohustuse vältimine. Maksukohustuse edasilükkamise tingimusteks on:

1. Üleantavad varad peavad moodustama ettevõtte;
2. Üleantavad varad peavad jääma samasse liikmesriiki (art 4 (1)(b)) ning neile peab andma sama raamatupidamisliku väärtuse, mis oli neil vahetult enne üleandmist;
3. Varad peavad mängima rolli maksustatava kasumi/kahjumi teenimisel.<sup>37</sup>

Seega direktiiv ei kohaldu näiteks tehingutele, kus: üleantav vara viiakse füüsiliselt ühest liikmesriigist teise; ühes liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht antakse üle teise liikmesriigi äriühingu poolt üleandva äriühinguga samas liikmesriigis asuvale äriühingule; antakse üle liikmesriigi äriühingu püsiv tegevuskoht, mis ei asu Euroopa Liidus, või antakse üle kolmanda riigi äriühingu Euroopa Liidus asuv püsiv tegevuskoht; üleantavad varad ei moodusta eraldi ettevõtet; rahas tasutav summa ületab 10% ülevõtva äriühingu väljastatavate aktsiate nimiväärtusest või selle puudumisel nende raamatupidamislikust väärtusest; tegemist on siseriiklike tehingutega.<sup>38</sup>

Nagu annab mõista ka juba ühinemisdirektiivi pealkiri, kohaldub direktiiv ülepiirilistele restruktureerimistele, mille käigus äriühingud kas: (1) ühinevad; (2) jagunevad; (3) toimub ettevõtte üleminek ehk varade üleandmine; (4) osade või aktsiate vahetamine; (5) Euroopa äriühingu (SE) ja Euroopa ühistu (SCE) registrijärgse asukoha ühest liikmesriigist teise üleviimine (artikkel 2).

---

<sup>34</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (viide 13) lk. 407.

<sup>35</sup> Ühinemisdirektiivi preambula.

<sup>36</sup> *Ibid.*

<sup>37</sup> Raudsepp, P. Liikmesriikide äriühingute piiriüleste restruktureerimiste maksustamine tulumaksuseaduses ühinemisdirektiivi valguses. Magistritöö. Tallinn, Tartu Ülikool, 2008, lk. 25.

<sup>38</sup> Raudsepp, P. Piiriülesed restruktureerimised ja tulumaks. Ühinemisdirektiivist üldiselt ning selle isikuline käsitlusala. MaksuMaksja, 2010, 2, lk. 36.

Ühinemisdirektiivi on võimalik kohaldada vaid liikmesriikide vahelistele tehingutele, mille käigus ei tasuta rahas. Direktiiv ei kohaldu aga liikmesriikide siseriiklikele tehingutele ega tehingutele, millesse on kaasatud mitteliikmesriigid.

Ühinemisdirektiivi mõttes saab restruktureerimiseks lugeda tehingut, kus osalevad liikmesriikide äriühingud. Vastavad äriühingud peavad vastama aga direktiivis toodud teatud tingimustele. Esiteks, peavad äriühingud, millele direktiivi kohaldatakse, olema asutatud teatud kindlas juriidilises vormis, mis on sätestatud direktiivi lisana. Eesti äriühingute vormidest on direktiivi lisas ära toodud näiteks järgmised juriidilised isikud: täisühing, usaldusühing, osaühing, aktsiaselts ja tulundusühistu<sup>39</sup>. Samuti peab äriühing olema liikmesriigi maksuseaduste kohaselt selle liikmesriigi resident.<sup>40</sup> Äriühing peab olema ka siseriiklikult kohaldatava ühingumaksu<sup>41</sup> maksukohustuslane, mille osas ei saa kohaldada vabastus või valikumeetodit. Kui kõik kolm tingimust ei ole täidetud, siis ei lange äriühing ühinemisdirektiivi isikulise kehtivusala piiridesse. Samas tuleb siinkohal märkida, et ei ole oluline, et kõik kolm tingimust peavad olema täidetud ühes liikmesriigis.<sup>42</sup>

Juhul kui liikmesriikide äriühingud ühinevad, mille tulemusena ühe liikmesriigi äriühingu asukoht viiakse teise liikmesriiki nii, et äriühingul ei jää lahkuvasse liikmesriiki püsivat tegevuskohta<sup>43</sup>, siis ei saa kohaldada ühinemisdirektiivi sätteid, ja seega ka direktiiviga tagatud maksukohustuse edasilükkamist. Olukorras, kus Euroopa Ühenduse teisene õigus ei kohaldu, tuleb lähtuda esmasest õigusest ehk asutamislepingust ning sellest tulenevatest põhivabadustest. Seega äriühingute ülepiirilisel ühinemisel, kus äriühingul ei jää lahkuvasse liikmesriiki püsivat tegevuskohta, tekkivat maksukohustust ei ole võimalik ühinemisdirektiivi alusel edasi lükata, vaid sellisel juhul tuleb toetuda asutamislepingus tulenevale asutamisvabaduse põhimõttele.

SE-de asutamist puudutav Euroopa Liidu regulatsioon<sup>44</sup> ei reguleeri SE-de maksustamisega seotud küsimusi. Seetõttu kohaldatakse maksustamise valdkonnas vastava liikmesriigi õigust, kus SE-l on registrijärgne asukoht ja Euroopa Liidu õiguse sätteid. Ühinemisdirektiiv aga

---

<sup>39</sup> Ühinemisdirektiivi lisa 1, punkt g. Lisas toodud loetelu on sarnane Eesti äriseadustikus § 2 lõikes 1 toodud nimekirjaga, mis reguleerib äriühingute liike.

<sup>40</sup> Eesti tulumaksuseaduse § 6 reguleerib maksuõigusliku käsitlust (maksu)residentsuse määramisel.

<sup>41</sup> Ühingumaksude nimekiri on toodud ühinemisdirektiivi lisas 1 osas B.

<sup>42</sup> Raudsepp, P. (viide 37), lk. 36.

<sup>43</sup> Ühinemisdirektiiv ei sätesta püsiva tegevuskoha mõistet, seega tuleb püsiva tegevuskoha määramisel lähtuda liikmesriikide siseriiklikust õigusest või liikmesriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutest.

<sup>44</sup> Nõukogu määrus 2157/2001/EÜ Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta.

sätetab eraldi jaos eeskirjad Euroopa äriühingu (SE) ja Euroopa ühistu (SCE) registrijärgse asukoha üleviimisel. 2005.a. ühinemisdirektiivi muudatustega<sup>45</sup> lisati direktiivi reguleerimisalasse ka Euroopa äriühingute (SE) ja Euroopa ühistu (SCE) registrijärgse asukoha üleviimist käsitlev regulatsioon. Muudatustega tagati, et teatavate tingimuste täitmise korral ei põhjusta SE registrijärgse asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise realiseerimata tulu kohest maksustamist varadelt, mis jäävad teise liikmesriiki. Muudatused ei käsitle aga varasid, mis ei jää seotuks liikmesriigis, kust püsiv tegevuskoht välja viiakse, oleva püsiva tegevuskohaga.

Erialakirjanduses on avaldatud arvamust<sup>46</sup>, et SE registrijärgse asukoha üleviimine ei ole üldse käsitletav ühinemise või jagunemise tehinguna, kuna see tähendab vaid äriühingu juhtimiskeskuse füüsilist üleviimist teise liikmesriiki, mis põhimõtteliselt osutab sellele, et SE muutub lähteriigis residendist maksumaksjast mitteresidendist maksumaksjaks või isegi „mitte-üksuseks“.

Ühinemisdirektiivi eesmärk hõlmab ka SE registrijärgse asukoha vahetusega kaasnevate Euroopa Ühenduse õigusega vastuolus olevate diskrimineerivate maksustamiseskirjade või siseriiklikest maksualastest õigusaktidest tulenevate piirangute kaotamist. Seetõttu vastavalt ühinemisdirektiivi sätetele ei tohi selline ülepiiriline asukohavahetus kaasa tuua kohest maksustamist, vaid direktiiv võimaldab maksude edasilükkamist. SE registrijärgse asukoha üleviimisel sisuliselt vara üleandmist ei toimu ning äriühing ja selle osanikud või aktsionärid ei saa sellest tulu, kasu või kasu vara võõrandamisest. Samas see ei takista liikmesriike aga maksustamast oma registrijärgset asukohta üle viivat SE-d kapitali esindavate osade või aktsiate hilisemast üleandmisest tulenevat kasu (artikkel 14).

Nagu eelpool toodust võib järeldada, on Euroopa Liidu tasandil otseste maksude valdkonda puudutavate regulatsioonide harmoneerimisega seotud praktika üsna kesine ning nii mõnigi käesoleva töö teemat puudutava regulatsiooni harmoneerimine on alles Euroopa Liidu tasandil ettepanekute järgus. Samas aga tuleb tõdeda, et Euroopa Kohtu praktika otseste maksude vallas on väga laialdane ning seda tuleb pidada ka tulumaksu valdkonna peamiseks

---

<sup>45</sup> Nõukogu 19.10.2009.a. direktiiv 2009/133/EÜ, eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta. - ELT L 310, 25.11.2009, lk 34—46, millega muudetakse direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jagunemise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta.

<sup>46</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (viide 13), lk 413-414.

harmoneerimise allikaks, kuna praktika on näidanud, et Euroopa Kohtu otsustele järgneb aktiivne Euroopa Komisjoni järelevalve-alane tegevus, mis tagab liikmesriikide poolt oma maksuseaduste muutmise<sup>47</sup>.

## 1.2 Negatiivne integratsioon

Negatiivse integratsiooni põhimõte on sisuliselt eemaldada sellised siseriiklikud ja ka Euroopa Liidu õigusnormid, mis ei ole kooskõlas Euroopa Liidu fundamentaalsete põhimõtetega. Negatiivne integratsioon ei ole aga piisav Euroopa otseste maksude valdkonnas ja seda neljal põhjusel:

(i) Euroopa õigus ei ole common law õigussüsteem;

(ii) Euroopa õigus ei toetu üksnes negatiivsele integratsioonile ka teistes valdkondades;

(iii) Euroopa Kohus peab kõrvaldama piirangud läbi oma järjepideva ja ühetaolise põhimõtete tõlgendamise, aga see ei ole alati piisav, et eemaldada kõik probleemid;

(iv) Õiguskindlus nõuab takistuste ennetamist rohkem kui nende kõrvaldamist.<sup>48</sup>

Euroopa Kohtu otsuste arvukus otseste maksude valdkonnas on märkimisväärselt iga aasta kasvanud. Ühelt poolt viitab see sellele, et maksumaksjad on aina julgemad oma õiguste eest seisma ning samas ka liikmesriigid soovivad ehk tuua rohkem selgust ning ühtsemaid reegleid ülepiiriliste tehingutega kaasnevate maksustamisega. Teisalt viitab see otseselt sellele, et otseste maksude valdkonnas puudub hetkel piisav regulatsioonide harmoneerimise tase ning aina rohkem peab vaidluste lahendamisel lähtuma Euroopa Ühenduse esmasest õigusest<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> vt. punkti 2.2.

<sup>48</sup> Pistone, P. Workshop on Tax Treaties and European Law. European Commission, Brussels 5 July 2005.

Arvutivõrgus kättesaadav:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/pistone\\_report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/pistone_report_en.pdf), 21.04.2012.a.

<sup>49</sup> Euroopa Ühenduse esmane õigus koosneb asutamislepingutest, õiguse üldpõhimõtetest, nende alusel loodud Euroopa Kohtu pretsedentidest ja Euroopa Kohtu poolt kujundatud ühenduste õiguse üldistest põhimõtetest.

## 1.2.1 Asutamisvabadus Euroopa Liidu õiguse kontekstis

Euroopa Ühenduse asutamisel seati üheks keskseks eesmärgiks ühisturu loomine.<sup>50</sup> Euroopa Kohtu arvamuse kohaselt tuleks selleks: „kaotada kõik ühenduse-sisesed kaubandustõkked, et liita siseriiklikud turud üheks turuks, luues tingimused, mis on võimalikult lähedased tõelise siseturu tingimustele.“<sup>51</sup> Euroopa Liidu Toimimise Lepingu (ELTL)<sup>52</sup> jõustumisega muudeti ühisturu mõistet ning nüüd on enamjaolt kasutusel siseturu mõiste. Seega ELTL<sup>53</sup> kohaselt on Euroopa Liidu eesmärk võtta vastu meetmeid siseturu rajamiseks või toimimise tagamiseks. Siseturg hõlmab sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine (ELTL artikkel 26 lõiked 1 ja 2), mida õiguskirjanduses nimetatakse ka kui „neli vabadust“. Nelja vabaduse põhimõte on kehtestatud eelkõige lähtuvalt Euroopa Liidu majanduslikest vajadustest, ilma selleta poleks võimalik tagada võrdset konkurentsi erinevates liikmesriikides asuvate ettevõtete vahel. Vaid olukorras, kus puuduvad tõkked nii kaupade, teenuste, isikute kui ka kapitali vabale liikumisele, on võimalik saavutada ressursside efektiivne paigutamine, mis on majanduse arenguks vägagi oluline.<sup>54</sup>

Käesolevas töös käsitletakse lähemalt vaid isikute ja kapitali vaba liikumisega seotud Euroopa Liidu regulatsiooni ja Euroopa Kohtu praktikat, kuna need seonduvad kõige enam lahkumismaksude temaatikaga.

Asutamisvabadus (ka asutamisõigus) kuulub ELTL-is isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumise temaatika alla. Kõige enam seonduv asutamisvabadus isikute vaba liikumisega, kuna hõlmab endas õigust alustada ja jätkata tegevust füüsilisest isikust ettevõtjana ning õigust asutada ja juhtida ettevõtjaid ning õigust võrdsele kohtlemisele asjaomases liikmesriigis. Samas on siinkohal aga oluline rõhutada, et ettevõtjate asutamisõigus tähendab ka kapitali vaba liikumist, sest enamasti liigub koos piiriülese ettevõtjate asutamisega üle piiri ka kapital<sup>55</sup>. Igasugused piirangud on keelatud, mis takistavad mistahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid (ELTL

<sup>50</sup> Steiner, J., Woods, L., Twigg-Flesner, C. EU Law. 9th Edition. Oxford, 2006, lk. 309.

<sup>51</sup> EKo 5.05.1982, C-15/81 *Gaston Schul.*, punkt 33.

<sup>52</sup> Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. - ELT C 83, 30.3.2010.a., lk 366—388.

<sup>53</sup> Käesolevas töös on viidatud peamiselt ELTL sätetele, kus võimalik, aga tuleb märkida, et enamuse Euroopa Kohtu lahendeid sisaldab viiteid veel EÜ asutamislepingu sätetele, mistõttu mõningatel juhtudel on viidatud vastavale lepingule.

<sup>54</sup> Antsu, G., Olenko, K., Veebel, V. Euroopa Liidu poliitikavaldkonnad. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.riigikantselei.ee/failid/EL\\_poliitikavaldkonnad.pdf](http://www.riigikantselei.ee/failid/EL_poliitikavaldkonnad.pdf), 01.05.2012.a.

<sup>55</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (viide 13), lk. 54.

artikkel 49). Termini „liikmesriigi kodanik“ all tuleb mõelda nii füüsilisi isikuid kui ka äriühinguid. Äriühingud peavad vastama aga ELTL-is toodud tingimustele (ELTL artikkel 54 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 48): need peavad olema asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele, neil peab olema Euroopa Liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht.

ELTL artiklis 49 sätestatud diskrimineerimiskeelu põhimõtte kohaselt ei saa teiste liikmesriikide kodanikke või ettevõtteid seada asutamisoiguse kohaselt ebasoodsamasse olukorda kui oma riigi kodanikke või ettevõtteid. Oluline on ka siinjuures rõhutada, et piirang ei pea seonduma otseselt asutamisega, olemaks artikli 49 keelu piires, vaid ta võib puudutada ka teisi vajalikke ja kaudseid tegevusi<sup>56</sup>. Asutamisevabadusel on otsene mõju ja sellele saab liikmesriikide kohtutes otseselt tugineda, et lükata ümber sellega vastuolus olevaid liikmesriikide norme. Siiski on liikmesriikidel jätkuvalt õigus (proportsionaalselt) kaitsta siseriiklike avalikke huve harmoneerimata valdkondades.<sup>57</sup>

Euroopa Kohus on *X AB ja Y AB*<sup>58</sup> kohtulahendis selgitanud veel siseriiklike õigusaktide diskrimineerimiskeelu kohta järgnevat: „asutamisevabadus on üks fundamentaalsemaid põhimõtteid Euroopa Ühenduse õiguses, milles on sätestatud tingimusteta õiguste andmine, ja mida võib piirata üksnes ülekaaluka üldise huvi, näiteks avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervise tagamiseks. Ainult sellistel kaalukatel ja erandlikel asjaoludel võivad diskrimineerivad siseriiklikud õigusaktid olla õigustatud. Kaalutlused, mis on puhtalt majanduslikku laadi, näiteks saamata jäänud maksutulu või maksudest kõrvalehoidmise oht, ei saa õigustada piiranguid asutamislepinguga tagatud põhiõigustele.“

Asutamisevabaduse põhimõtete piirangute kohta on tuua arvukaid näiteid Euroopa Kohtu lahendite pinnalt. Oluline on vahet teha kohtulahenditel, mis puudutavad otseselt asutamisevabaduse piiramist ühinguõiguslikus mõttes ning asutamisevabaduse piiramist maksuõiguslikus (s.h. lahkumismaksude) mõttes.

Üheks illustratiivseks näiteks võib siinkohal tuua *Daily Mail*<sup>59</sup> kohtulahendi, mille esialgsed asjaolud olid otseselt seotud lahkumismaksuga äriühingu lahkumisel liikmesriigist. Nimelt, *Daily Mail and General Trust plc (Daily Mail)* olles Ühendkuningriigi valdusfirma ja mille

<sup>56</sup> Eerola, R., Mylly, T., Saarinen, P. Euroopa Liidu õiguse alused. Tartu: Tartu Ülikool, 2001, lk. 221.

<sup>57</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (viide 13), lk. 53.

<sup>58</sup> EKo 18.11.1999, C-200/98, *X AB and Y AB*, punkt 22.

<sup>59</sup> EKo 27.09.1988, C-81/87, *Daily Mail*.

aktsiad olid noteeritud Londoni börsil, soovis ära müüa teatud osalused. Selleks, et vältida umbes 60 miljoni naela maksmist Ühendkuningriigile kasu vara võõrandamisest, tahtis Daily Mail viia oma juhtimiskeskuse (seega ka maksuresidentsuse) enne müüki Hollandisse, kus tal säärast maksukohustust poleks tekkinud. Euroopa Kohus, aga lahendas kogu kaasust nii, et võttis peamise vaatluse alla vaid juhtimiskeskuse üleviimisega seotud takistused äriühingu seisukohalt. Euroopa Kohus leidis, et Euroopa Ühenduse õigus ei anna õigust piirata ühel liikmesriigis asutatud äriühingul, millel on peamine asukoht selles liikmesriigis, viia oma juhtimis- ja kontrollkeskus teise liikmesriiki. Euroopa Kohus aga ei maininud kohtuotsuses sõnakestki lahkumismaksude keelamisest või lubamisest. *Daily Mail* kohtulahendi järel arvati, et Euroopa Kohus lihtsalt lubas lahkumismaksude rakendamist. Paljud eksperdid on aga asunud seisukohale, et *Daily Mail* kaasus on pigem äriühingu registrijärgse asukoha üleviimise kui lahkumismaksudega seotud kohtulahend<sup>60</sup>.

Samas *De Lasteyrie du Saillant* kohtulahendiga andis Euroopa Kohus asutamisvabadusele olulise tõlgenduse seoses Prantsusmaa lahkumismakse puudutavate õigusnormidega. Prantsusmaa lahkumismakse puudutavate õigusnormide kohaselt üksikisikute maksuresidentsuse muutumisel Prantsusmaalt lahkumisel maksustatakse üksikisiku väärtpaberite väärtuse realiseerimata kasv. Kui härra De Lasteyrie du Saillant kolis 1998. aastal Prantsusmaalt Belgiasse, maksustati kohe talle kuulunud Prantsusmaa äriühingu aktsiate väärtuse realiseerimata kasv. Euroopa Kohus otsustas, et kõnealune säte piiras tõenäoliselt asutamisvabaduse kasutamist, mõjudes maksumaksjatele, kes soovisid saada teise liikmesriigi residentiks, vähemalt pärssivana, kuna päritolumaa maksustas pelgalt isikute Prantsusmaa maksuresidentsusest lahkumise fakti tõttu veel saamata tulu ning kohtles neid seega Prantsusmaa maksuresidentideks jääjatega võrreldes vähemsoodsalt.

## 1.2.2 Euroopa Kohtu lahendid otseste maksude valdkonnas

Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et: „ (...) ehkki väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on otsene maksustamine liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides.“<sup>61</sup> Seega ELTL-is kapitali vaba liikumist (sh asutamisvabadust) reguleerivad sätted piiravad liikmesriigi maksuõigust ja maksukorraldust.

<sup>60</sup> Stricklin-Coutinho, K. Where now for exit taxes after National Grid decision? *International Tax Review*, 28 Nov 2011. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/2941182/Where-now-for-exit-taxes-after-National-Grid-decision.html> , 30.05.2013.a.

<sup>61</sup> EKO 10.04.2008, C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 29.

Vahetegemine residentist ja mitteresidentist maksumaksjatest füüsiliste isikute ja äriühingute vahel tuleneb sageli kaudselt kodakondsusest või ettevõtete asutamist reguleerivast seadusandlusest, ning see muudab piiriülese olukorra siseriiklikuga võrreldes ebasoodsamaks ja tekitab igal juhul nende vabaduste teostamisel piiranguid<sup>62</sup>. Taolised vahetegemised ning piirangud ei ole kooskõlas asutamislepinguga, kui liikmesriik ei suuda osutada sisemaise ja piiriülese olukorra objektiivsele ja asjassepuutuvale faktilisele erinevusele ega olulisematele üldistele huvidele, mis põhjendavad mitteresidentide ebasoodsamat maksustamist ning piiriülese olukorra väiksemat atraktiivsust võrreldes samaväärse sisemaise olukorraga. Seega sunnivad Euroopa Kohtu lahendid liikmesriike kõiki siseriikliku õiguse ja kahepoolsete maksulepingute piiravaid ja diskrimineerivaid sätteid likvideerima<sup>63</sup>. Nüüdseks on tekkinud juba märkimisväärselt suur hulk Euroopa Kohtu lahendeid, mis on liikmesriikide maksualast suveräänsust oluliselt kärpinud.

### 1.2.2.1 Diskrimineerimine versus piirangud

Euroopa Kohus on sisustanud diskrimineerimise mõiste järgnevalt<sup>64</sup>: diskrimineerimine võib seisneda üksnes erinevate eeskirjade kohaldamises sarnastele olukordadele või sama eeskirja kohaldamises erinevatele olukordadele. Seoses otseste maksudega residentide ja mitteresidentide olukorrad ei ole reeglina võrreldavad.

Otseste maksude puhul esinebki diskrimineerimine enamasti seoses mitteresidentidega, kelle suhtes, kas ei taheta kohaldada vastuvõtva liikmesriigi residentidele mõeldud maksusätteid (st neid ei taheta kohelda residentidena) ning kelle poolt riiki sissetoodud välismaisest allikast saadud tulu maksustatakse teisiti, kui selles riigis saadud tulu. Piiranguid (ilma vahetegemiseta meetmeid) aga põhjustavad enamasti riigist lahkumisel nõutavad maksud ja muud sarnased päritoluliikmesriigi poolt kohaldatavad meetmed, mis panevad piiriülese olukorra omamaisega võrreldes halvemasse olukorda<sup>65</sup>. Kas lahkumismaksude rakendamisel on tegemist diskrimineeriva meetme või piiranguga, sellele küsimusele leiab autor vastuse allpool.

Kõige üldisem liikmesriikide pädevusele sätestatud diskrimineerimiskeeld tuleneb ELTL artiklist 18. Sellest tulenevalt peavad liikmesriigid otseste maksude kehtestamisel hoiduma

<sup>62</sup> Terra, B.J.M, Wattel, P.J. (viide 13), lk. 45.

<sup>63</sup> *Ibid*, lk. 45.

<sup>64</sup> EKo 14.02.1995, C-279/93, *Schumacker*, punkt 30.

<sup>65</sup> Terra, B.J.M, Wattel, P.J. (viide 13), lk 56.



igasugusest (otsesest või kaudselt) diskrimineerimisest<sup>66</sup> kas kodakondsuse või äriühingute puhul nende registrijärgse asukoha põhjal<sup>67</sup>. Kuna diskrimineerimiskeeld on kodifitseeritud ka aluslepingute põhiõigusi ja -vabadusi käsitlevatesse sätetesse ning maksustamise küsimused mõjutavad alati isikute majandustegevust, kujutavad diskrimineerivad maksumeetmed endast üldjuhul ühe või teise konkreetse põhiõiguse või -vabaduse riivet<sup>68</sup>.

ELTL sätestab lisaks eespool toodud diskrimineerimiskeelule ka põhiõiguste ja –vabaduste mittediskrimineeriva piiramise keelu. Euroopa Kohus on leidnud, et meetde, mida kohaldatakse ilma diskrimineerimiseta, võib kujutada endast ELTL-is sätestatud põhiõiguste ja –vabaduste piirangut, kui see on võimeline takistama või muutma vähem atraktiivsemaks põhiõiguste teostamist. Maksuküsimustes on piirangu kontrolli rakendamine (*restriction analysis*) äärmiselt vaieldav, kuna igasugune maks võib muuta näiteks asutamisvabaduse teostamist kõrgemate maksumääradega riikides vähem atraktiivsemaks. Samas on Euroopa Kohus ka maksuküsimustes võimaliku diskrimineerimiskeelu rikkumise analüüsimise järgselt asunud sama meetet kontrollima ka piirangu keelu raames.<sup>69</sup>

Seega mõisted „diskrimineerimine“ ja „piirangud“ ei oma samatähenduslikku sisu. Kaupade, teenuste ja kapitali vaba liikumine tähendab, et keelatud ei ole mitte ainult teiste liikmesriikide toodete, kapitali ja ettevõtjate (põhjendamata) ebavõrdne kohtlemine, vaid ka (põhjendamatu) ilma vahetegemiseta meetmed<sup>70</sup>. See tähendab sisuliselt seda, et piirangute puhul võidakse keelata näiteks siseriiklik maksumeede, mis ei ole diskrimineeriv ja mida kohaldatakse nii omamaistele kui ka välismaistele kaupadele, teenustele või ettevõtjatele, seetõttu, et need piirangud näiteks takistavad ühendusesisest kaubandust või kapitali vaba liikumist. Diskrimineerimise puhul aga vaadeldakse ainult neid meetmeid, mis (otseselt või kaudselt) teevad vahet omamaiste ja välismaiste ettevõtjate, kaupade ja teenuste vahel<sup>71</sup>.

Taolise mittediskrimineeriva, kuid ikkagi piirava maksumeetme näiteks võib pidada lahkumismaksu, mida maksumaksjad peavad teise liikmesriiki asumisel riigist lahkumisel tasuma oma ettevõtluses kasutatavate varade realiseerimata kasumilt. Riigist lahkumisel võetavad maksud ei kahjusta teiste liikmesriikide maksumaksjaid (vastupidi, arvatavasti on

---

<sup>66</sup> EKo 18.11.1999, C-200/98, *X AB and Y AB*.

<sup>67</sup> EKo 28.01.1986, C-270/83 *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Prantsuse Vabariik*.

<sup>68</sup> Pormeister, K. Otsene maksustamine — kuhu on tõmmatud liikmesriigi pädevuse piir? Maksumaksjad, 2012, 1, lk. 29.

<sup>69</sup> *Ibid.*

<sup>70</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (viide 13), lk. 56.

<sup>71</sup> *Ibid.*, lk.56.

enamus väljarändajaid esmajoones just selle sama riigi kodanikud), kuid sellegipoolest piiravad, sest nõuavad suurte maksusummade tasumist vaatamata sellele, et potentsiaalselt saadavat kasu pole veel realiseeritud ning seega ka pole raha, millega seda suurt summat tasuda.

### 1.2.2.2 Diskrimineerimise ja piirangute õigustamine

Euroopa Kohus on oma *Royal Bank of Scotland* lahendis<sup>72</sup> leidnud, et otseselt diskrimineerivad maksumeetmed võivad olla õigustatud vaid ELTL artikkel 52 lõikes 1 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 56) toodud alustel, milleks on avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervise huvides. Siinkohal tuleb aga meenutada, et maksude kehtestamine on ajendatud peamiselt majanduslikest vajadustest, sest maksud on riigi peamiseks tuluallikaks, millest laekunud vahenditega finantseeritakse riigi erinevate valitsemistasandite tegevust. Seega õigustamaks otseselt diskrimineerivaid maksumeetmeid ELTL artikli 52 lõike 1 alusel on peaaegu, et võimatu. Siiski võib olla erandlike näiteid, kus mingile konkreetsele sõiduvahendile on kehtestatud maks, selleks et suunata nende sõiduvahendite kasutajaid kasutama rohkem keskkonnasõbralikumaid sõiduvahendeid. Siiani on aga Euroopa Kohus leidnud seni tähtsamates otsustes, mis on käsitletud äriühingute tulu maksustamisel rakendatavaid otseselt diskrimineerivaid meetmeid, et meetmel puudub aktsepteeritav ELTL-iga kooskõlas olev õigustus<sup>73</sup>.

Küll on aga kaudse diskrimineerimise kui ka mittediskrimineeriva, kuid piirava maksumeetme riiveid võimalik õigustada laiematel kui vaid ELTL artiklis 52 lõikes 1 (avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervise huvides) loetletud alustel. Näiteks on Euroopa Kohus leidnud *Oy AA* kohtuotsuses<sup>74</sup>, et kaudselt diskrimineeriv või põhiõigusi ja -vabadusi mittediskrimineerivalt piirav meede võib olla õigustatav, kui sellel on asutamislepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja seda õigustab ülekaalukas avalik huvi ning see on kohane nende eesmärkide saavutamise tagamiseks. Kohasuse analüüsimisel viib Euroopa Kohus läbi üldise proportsionaalsuse kontrolli, tehes kindlaks, et analüüsitava meede on sobiv, vajalik ning mõõdukas ehk proportsionaalne kitsamas mõttes<sup>75</sup>.

<sup>72</sup> EKo 29.04.1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland.*, punkt 32.

<sup>73</sup> Pormeister, K. (viide 68), lk. 30.

<sup>74</sup> EKo 18.07.2007, C-231/05 *Oy AA*, punkt 44.

<sup>75</sup> Pormeister, K. (viide 68), lk 30.

Põhjendusi, mida on Euroopa Kohtule esitatud, õigustamaks piiriüleste situatsioonide erinevaks või diskrimineerivaks maksustamiseks võrreldes samasuguste omamaiste olukordadega, on olnud väga erinevaid. Näiteks on Euroopa Kohus kinnitanud, et vajadus säilitada liikmesriigi maksusüsteemi terviklikkus võib õigustada asutamislepinguga ette nähtud põhiõiguste kasutamise piiramist<sup>76</sup>. Erialakirjanduses kasutatakse maksusüsteemi terviklikkuse põhimõtte asemel ka fiskaalse sidususe<sup>77</sup> mõistet. Euroopa Kohtu lahendites on mainitud veel ka fiskaalse territoriaalsuse põhimõtet<sup>78</sup>, mis mõnede ekspertide hinnangul on fiskaalse sidususe põhimõtte üks erivorme<sup>79</sup>.

Siseriikliku maksusüsteemi sidususe tagamise vajadust on tunnustanud Euroopa Kohus ülekaaluka põhjusena *Bachmanni*<sup>80</sup> otsuses, mis selle põhjal aktsepteeris töötajate vaba liikumise piirangu ja teenuste osutamise vabaduse ühtesobimise. Liikmesriigid on mitmetest otsesest makse käsitletavates kohtulahendites esitanud fiskaalse sidususe õigustust, küll aga on selle teooria positiivseid rakendusi Euroopa Kohtu lahendites vähe. See on tingitud peamiselt sellest, et selle teooria praktilist mõjuulatust kahandab vajadus kehtestada otsene side maksurežiimi seotud elementide vahel, mis on kohaldatavad ühele ja samale maksumaksjale ja fiskaalse sidususe globaalne hinnang, mis arvestab maksulepingu määru, mille kaudu võib liikmesriik olla loovutanud oma õigusi maksustada tulu teatud elemente ja niiviisi õõnestanud oma maksusüsteemi väidetavat sidusust<sup>81</sup>.

Maksusüsteemi terviklikkuse põhimõtte sisustamisel on Euroopa Kohus leidnud, et sellisele õigustusele rajatud argumenti võiks aktsepteerida, aga selleks peab tõendama otsese seose olemasolu asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga kompenseerimise vahel. Samuti on oluline siinkohal rõhutada, et selleks, et maksumaksja erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohiks see ületada määra, mis on vajalik seaduse eesmärgi saavutamiseks<sup>82</sup>.

Fiskaalse territoriaalsuse põhimõtte kohaselt võib aga asutamisvabaduse piirang olla põhjendatud eesmärgiga, mis seisneb vajaduses tagada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus. *Futura Participations*<sup>83</sup> otsuses tunnistas Euroopa Kohus, et

---

<sup>76</sup> EKo 07.09.2004, C-319/02, *Petri Manninen*, punkt 42.

<sup>77</sup> Terra, B.J.M, Wattel, P.J. (viide 13), lk 96.

<sup>78</sup> Näiteks EKo 15.05.1997, C-250/95, *Futura Participations SA ja Singer*, punkt 22.

<sup>79</sup> Terra, B.J.M, Wattel, P.J. (viide 13), lk 96.

<sup>80</sup> EKo 28.01.1992, C-204/90, *Bachmann*.

<sup>81</sup> Lang, M. Otsene maksustamine, Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 110.

<sup>82</sup> EKo 07.09.2004, C-319/02, *Petri Manninen*, punkt 29.

<sup>83</sup> EKo 15.05.1997, C-250/95, *Futura Participations SA ja Singer*.

maksuõiguse territoriaalsuse põhimõtte on ühenduse õiguses kohaldatav. Euroopa Kohus tunnistab vajadust arvestada liikmesriikide maksualaste suveräänsuste kooseksisteerimisest tulenevaid piiranguid. Need piirangud kohustavad iga liikmesriiki arvestama konkureerivate maksualase suveräänsusega. Vastavalt rahvusvahelise õiguse nõuetele eeldab iga liikmesriigi maksualase pädevuse teostamine seotust kas maksukohustuslase kodakondsuse või maksustatava tulu saamisega asjaomase riigi territooriumil. Sellest tuleneb, et kui riigil on õigus kohaldada oma riigi residentidest maksukohustuslaste suhtes piiramatut maksukohustust, siis välisriikide maksukohustuslasi võib ta maksustada vaid oma territooriumil saadud tulu osas.<sup>84</sup>

Näiteks on Euroopa Kohus leidnud lahkumismakse käsitlevas kohtulahendis *National Grid Indus*, et “liikmesriik on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt maksumaksja asumine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul varjatud kapitalitulu tekkis, õigustatud maksustama nimetatud kapitalitulu riigist lahkumise hetkel. Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelikult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega.”<sup>85</sup>

Teiseks, on Euroopa Kohus kinnitanud, et vajadus tagada tõhus fiskaalne järelevalve võib õigustada asutamislepinguga ette nähtud põhiõiguste kasutamise piiramist.

Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriik võib toetuda Nõukogu direktiivile liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas<sup>86</sup> (edaspidi nimetatud vastastikuse abistamise direktiiv), et teostada kontrolli teises liikmesriigis tehtud maksete üle<sup>87</sup>. Liikmesriigi ametivõimud võivad toetuda vastastikuse abistamise direktiivile, et saada teise liikmesriigi pädevatest ametiasutustest kogu informatsioon, mis on vajalik maksumaksja poolt maksmisele kuuluva tulumaksu õige summa määramiseks. Lisaks sellele ei keela miski maksuhaldurit nõudmast tõendite esitamist maksumaksjalt endalt, mida maksuhaldur peab vajalikuks, selleks et hinnata, näiteks kas taotletud mahaarvamine peaks olema lubatud<sup>88</sup>. On olnud vastuväiteid selle kohta, et vastastikuse abistamise direktiiv ei ole

---

<sup>84</sup> Lang, M. (viide 81), lk 110.

<sup>85</sup> EKo 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, punkt 46.

<sup>86</sup> Nõukogu 19.12.1977.a. direktiiv 77/799/EÜ, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas.

<sup>87</sup> EKo 28.01.1992, C-204/90, *Bachmann*, punkt 18.

<sup>88</sup> *Ibid*, punkt 20.

piisav, vahetamaks informatsiooni liikmesriigi maksuametite vahel, näiteks mõne spetsiifilisema probleemi korral, kus on vaja kindlaks määrata teises liikmesriigis teostatud koolituse olemus ja selle kestvus, võttes arvesse sealjuures selle liikmesriigi eeskirju ja kohtupraktikat<sup>89</sup>. Euroopa Kohus on aga seevastu leidnud ja rõhutanud, et teave, mida vastastikuse abistamise direktiiv lubab liikmesriigi pädevatel asutustele vahetada hõlmab kogu informatsiooni, mis on neile vajalik selleks, et määrata kindlaks maksu maksja poolt makstav tulumaks<sup>90</sup>. Informatsiooni vahetamist ei saa seega pidada piisavalt mõjusaks vahendiks raskuste ületamisel, vaatamata vastastikuse abistamise direktiivi olemasolule. Kui see argument võikski tõene olla, tuleb ikkagi arvesse võtta proportsionaalsuse põhimõtet<sup>91</sup>.

Kolmandaks, on Euroopa Kohus kinnitanud, et vajadus hoida ära maksustamise vältimist, pettust ja kuritarvitusi võib õigustada asutamislepinguga ette nähtud põhiõiguste kasutamise piiramist. Kuigi Euroopa Kohus on pidanud maksustamise vältimist üheks võimalikuks õigustuseks, ei ole Euroopa Kohus ühtegi sellist õigustust oma kohtulahendites arvesse võtnud.

Piiriülesus iseenesest ei ole ju kuritarvitus, vastupidi, üks siseturgu iseloomustavaid jooni ongi liikmesriikide õigussüsteemide omavaheline konkureerimine ning ettevõtjad võivad vabalt valida endale sobivaima jurisdiktsiooni ja õigussüsteemi, isegi kui nad teevad seda selleks, et mööda hiilida neile mittedobivaist siseriiklikest normidest.<sup>92</sup>

Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriigid võivad endiselt võtta vastu või jätta kehtima õigusnorme, mis välistavad maksusoodustuse kohaldamise puhtalt kunstlikele skeemidele, mille eesmärk on siseriiklikust maksuseadusest kõrvalehoidmine või selle kohaldamise vältimine<sup>93</sup>. Seega Euroopa Kohus määratleb mitteaktsepteeritava maksustamise vältimisena „täielikult kunstlikud konstruktsioonid“<sup>94</sup>, mille eesmärgiks on mitte maksu maksta.

---

<sup>89</sup> EKo 28.10.1999, C-55/98, *Vestergaard*, punkt 27.

<sup>90</sup> *Ibid*, punkt 28.

<sup>91</sup> Lang, M. (viide 81), lk. 94-95.

<sup>92</sup> Terra, B.J.M, Wattel, P.J. (viide 13) lk. 74.

<sup>93</sup> vt selle kohta eespool viidatud otsuses EKo 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 50.

<sup>94</sup> EKo 16.07.1998, C-264/96, *ICI*, punkt 26.

Näiteks võib tuua ka *De Lasteyrie du Saillant* kaasuse, kus kohus leidis, et ainuüksi asjaolu, et äriühing viib oma asukoha teise liikmesriiki, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meetmeid, mis kahjustavad aluslepinguga tagatud põhivabaduse teostamist<sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup> EKo 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 51.

## 2 Lahkumismaksud Euroopa Liidu õiguse valguses

### 2.1 Lahkumismaksude mõiste ja olemus

Eesti erialases kirjandusest on raske leida lahkumismaksu terminile konkreetset ja piiritletud definitsiooni. Lahkumismaksu näol on sisuliselt tegemist tulumaksuga ehk otsese maksuga, mis realiseerub maksustamise mõttes latentsetes ehk varjatud olukordades. „Lahkumismaks“ (ing.k *exit tax*) mõiste, mida eestikeelses eriala kirjanduses on kasutatud ka kui „riigist lahkumise maks“, on pigem rahvakeelne nimetus, kuivõrd juriidiline termin. Käesolevas töös kasutatakse siiski lihtsuse huvides lahkumismaksu terminit.

Lahkumismaks on piiriülesel liikumisel tekkiv maksukohustus. Lahkumismaks, nagu viitab ka täpsustav mõiste „lahkumine“, on maks, mille rakendamise eelduslikeks komponentideks on riigist lahkumine (emigreerumine) ja sellest tulenev maksuresidentsuse staatuse muutumine. Üldiselt määratakse lahkumismaks elukoha või asukoha ülepiirilise muutmise hetkel (s.t. enne emigreerumist). Samas on juhtumeid, kus lahkumismaksu rakendatakse ka peale riigist lahkumist (emigreerumist) ja peale maksuresidentsuse staatuse muutmist<sup>96</sup>.

Nagu eelpool mainitud, realiseerub lahkumismaks maksustamise mõttes varjatud olukordades. Neid varjatuid olukordi, mida riik, millest lahkutakse, tahab maksustada enne, kui isik tema jurisdiktsiooni alt lahkub on kolm:

- (i) Riigist lahkuva ettevõtja realiseerimata kasu vara võõrandamisest, maksureservid, firmaväärtus ja mistahes muu bilansi aktive reaalse jooksva väärtuse kasv (võrreldes maksustamise tarbeks peetava arvestusega);
- (ii) Riigist lahkuvate väikese omanikeringiga äriühingute osanike osaluse realiseerimata kasu vara võõrandamisest, eriti kui tegemist on mitteresidendist äriühinguga;
- (iii) Sellise pensioni- ja annuitedikapitali reaalne väärtus, mille sissemakseid on varem tulust maha arvatud.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> Carramachi, B.M., Exit taxes and the OECD Model Convention: Compatibility and double taxation issues. Tax Notes International, Vol. 49, No 3. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.linklaters.com/pdfs/publications/brazil/ExitTaxes\\_OECDModel.pdf](http://www.linklaters.com/pdfs/publications/brazil/ExitTaxes_OECDModel.pdf) , 30.04.2013.a.

<sup>97</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (viide 13), lk. 99.

Käesolevas töös käsitletakse lähemalt ning tuuakse näiteid liikmesriikide vastu algatatud rikkumismenetluste ja Euroopa Kohtu lahendite näol vaid peamiselt kahe esimese maksustamisega seotud varjatud olukorra kohta. Autori hinnangul on neid latentseid olukordi veelgi enam, mis on väljatoodud töö järgnevates peatükkides.

Eelpool toodud varjatud olukordade ühiseks jooneks on realiseerimata (äratarbimata) tulu, mida ei tuleks seetõttu hetkel veel maksustada. Kui äriühing või füüsiline isik ei lahkuku riigist, siis maksustamisele kuuluks nende teenitud tulu alles siis, kui seda realiseeritakse, näiteks ettevõtja varade, osaluste või ettevõtte enda müügi korral. Seega lahkumismaksu objektiks on füüsilise isiku või äriühingu realiseerimata või realiseeritud kasum või muu vara. Lahkumismaksu subjektiks aga isik (füüsiline või juriidiline isik), kes viib oma elu- või asukoha (või tegeliku juhtimise keskuse) ühest liikmesriigist teise liikmesriiki.

Seega, riigist lahkumise maksud on mõeldud tulevikus tasumisele kuuluvate maksude kättesaamiseks nendelt isikutelt, kes vastava riigi jurisdiktsiooni alt lahkuvad ning kelle puhul kaovad ka kõik muud neid selle jurisdiktsiooniga ühendavad tegurid.<sup>98</sup>

Teoorias on lahkumismakse liigitatud ka veel teistmoodi. Lahkumismaksud võib jaotada vahetuteks lahkumismaksudeks (ing.k. *immediate exit taxes*) ja endiste residentide kapitali juurdekasvumaksud (ing.k. *capital gains taxes on former residents*). Vahetuid lahkumismakse võib määratleda kui makse, mida nõutakse sisse ja arvestatakse maksumaksja vara hinnatud väärtuselt vahetult enne maksumaksja lahkumist riigist (see tähendab, et maksumaksja on veel tulumaksu rakendanud riigi maksuresidendiks). Endiste residentide kapitali juurdekasvumaks, mida sagedamini nimetatakse ka kui „jälitusmaks“ (eng. k. *trailing tax*), võib defineerida kui maks, mis nõutakse sisse tegelikult ja realiseeritud kasumilt väljaviidud vara pealt mingil ajal peale endise maksumaksja emigreerumist teise riiki. Tavaliselt selline laiendatud maksukohustus lõpeb mingil ajal peale maksumaksja maksuresidentsuse muutumist (tavaliselt 5 kuni 10 aastat).<sup>99</sup> Käesolevas töös tuuakse näiteid nii vahetute kui ka endiste residentide kapitali juurdekasvumaksude kohta teiste liikmesriikide näitel.

Õiguslikust aspektist vaadatuna on nende kahe erineva lahkumismaksu liigi erinevus peamiselt selles, et vahetute lahkumismaksude puhul maksustatakse realiseerimata kasumit, siis kui maksumaksja on veel maksustava riigi maksuresident, kuivõrd endiste residentide

---

<sup>98</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (viide 13), lk. 99.

<sup>99</sup> Carramachi, B.M. (viide 96).



kapitali juurdekasvumaksu puhul maksustatakse vaid realiseeritud kasumit ja alles siis kui maksumaksja on juba teise riigi maksuresident.

Euroopa Kohus on leidnud mitmetes oma kohtulahendites<sup>100</sup>, et lahkumismaksu rakendamine piiriüleisel asukoha vahetamisel on teatud tingimustel asutamisvabadust piirav maksumeede, kuna see mõjub maksumaksjatele, kes soovivad saada teise liikmesriigi residendiks, pärssivana. Seda eelkõige seetõttu, et päritolumaa maksustab pelgalt isikute maksuresidentsusest lahkumise fakti tõttu veel saamata tulu ning kohtleb seega päritolumaa maksuresidentideks jääjatega võrreldes vähem soodsalt. Peale eelpool toodud kohtulahendeid võttis Euroopa Komisjon lahkumismaksud tõsisema tähelepanu alla. Komisjon on oma 19. detsembri 2006 teatises<sup>101</sup> nentunud vajadust kooskõlastada otsene maksustamine liikmesriikide poolt siseturul. Samuti on teatises pakutud välja ka meetmeid, kuidas saaksid liikmesriigid viia riigist lahkumisel maksustamise eeskirjad kooskõlla EL-i õigusaktidega.

## 2.2 Lahkumismaksud teiste riikide näitel

Peale lahkumismakse käsitletud olulisi kohtulahendeid *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* asjas ning Euroopa Komisjoni 2006.a. teatist<sup>102</sup> maksustamise kohta riigist lahkumisel, võttis Euroopa Komisjon tõsise suuna piiravate lahkumismaksude elimineerimise poole liikmesriikide seas. Paljude riikide lahkumismaksude regulatsioon võeti sihikule, sealhulgas ka Eesti.

Komisjon on viimastel aastatel algatanud mitmeid rikkumismenetlusi erinevate liikmesriikide vastu lahkumismaksude valdkonnas, näiteks 2008.a. Rootsi vastu, 2009.a. Hispaania vastu, 2010.a. koguni nii Belgia, Taani kui ka Hollandi vastu. Ka tänasel hetkel on pooleli veel mitmed rikkumismenetlused.

---

<sup>100</sup> Näiteks EKo 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant* ja EKo 07.09.2006, C-470/04, *N*

<sup>101</sup> Komisjoni 19.12.2006.a. teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele. Maksustamine riigist lahkumisel ja vajadus kooskõlastada liikmesriikide maksupoliitikaid. KOM (2006) 825. Brüssel. Arvutivõrgus kättesaadav: Arvutivõrgus kättesaadav: KOM (2006) 825. Brüssel. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0825:FIN:ET:HTML>, 03.05.2013.a.

<sup>102</sup> *Ibid.*

## 2.2.1 Rootsi

Euroopa Komisjon pöördus ametlikult Rootsi poole 18.09.2008.a. ning taotles, et viimane muudaks oma maksusüsteemi sätteid, mis kehtestavad lahkumismaksu ettevõtetele, mis lakkavad olemast Rootsis maksumaksjad.<sup>103</sup> Euroopa Komisjon leidis, et Rootsi maksusätted on vastuolus asutamisvabaduse kui Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklis 43 tagatud põhiõigusega. Taotlus esitati põhjendatud arvamuse vormis (see on II etapp rikkumismenetluses artikli 226 EÜ asutamislepingu kohaselt). Kui Rootsi ei oleks põhjendatud taotluse arvamusele kahe kuu jooksul reageerinud rahuldavalt, oleks Euroopa Komisjonil olnud õigus otsustada anda asi edasi Euroopa Kohtusse. Rootsi muutis vastavaid maksusätteid ning rikkumismenetlus siiski lõpetati.

Rootsi tulumaksuseadus nägi ette<sup>104</sup>, et lahkumismaksu rakendatakse realiseerimata kasu vara võõrandamisele ja mahaarvamistele, mis on tehtud maksuvabadele reservidele, juhul kui äriühing ei ole enam maksustatav Rootsis seoses asukoha või tegeliku juhtimiskeskuse muutmisega või kui püsiv tegevuskoht lõpetab oma tegevuse Rootsis või viib oma vara teise liikmesriiki.

24.04.2008.a. tegi Rootsi Kõrgem Halduskohus kohtuotsuse<sup>105</sup> kaasuses, kus Rootsi äriühing muutis oma maksuresidentsust. Tegemist oli Maltas asuva emaettevõttega, mis soovis restruktureerida oma konsolideerimisgruppi sellisel viisil, et Rootsi tütarühingu peamine tegevuskoht viiakse üle Rootsist Maltasse. Peale restruktureerimist oleks äriühingul Rootsi ja Malta seaduste kohaselt residentsus mõlemas riigis. Emaettevõtte, aga poleks omanud enam püsivat tegevuskohta Rootsis. Maksuresidentsuse muutmisega tekkis koheselt üles mitu küsimust:

1) Kas Rootsi tütarühingut tuleks pidada Malta maksuresidendiks vastavalt Malta ja Rootsi vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingule (edaspidi topeltnmaksustamise vältimise leping)?;

---

<sup>103</sup> Press release IP/08/1362. Direct taxation: Commission requests Sweden to change restrictive exit tax provisions for companies. 18.09.2008. Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1362&type=HTML> (13.04.2012)

<sup>104</sup> Eelkõige tulumaksuseaduse (Inkomstskattelagen) artiklid 22 lõige 7, paragrahv 1 koosmõjus artikli 22 lõikega 5, paragrahv 4 ja artikkel 30 lõige 8, paragrahv 4 .

<sup>105</sup> Sweden – Regeringsrätten, 6639-06, 24.04.2008. - Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.juradmin.eu/docs/BE02/BE02000877.pdf> , 14.04.2012.a.

2) Kas Rootsi tütarühingu suhtes peaks rakendama maksustamisel lahkumismaksu vastavalt Rootsi tulumaksuseadusele?

3) Kui vastused eelpool toodud küsimustele on jaatavad, siis kas Rootsi tulumaksuseadus on kooskõlas EÜ asutamislepingu artikliga 43?

Rootsi kohus leidis, et vastavalt Malta-Rootsi topeltnmaksustamise vältimise lepingule tuleks Rootsi äriühing lugeda Malta maksuresidendiks ja peaks seega maksustatama vastavalt Malta maksuseadustele. Vastavalt Rootsi õigusele kohaldus kohe ka lahkumismaks.<sup>106</sup> Oluline küsimus aga Euroopa Ühenduse seisukohalt oli see, kas Rootsi lahkumismaksudega seotud regulatsioon ja vahetu kasumi jaotamine on vastuolus EÜ asutamislepingu artiklis 43 toodud asutamisevabadusega.

Vastavalt Rootsi maksuseadustele, tähendas Rootsi tütarühingu lahkumismaksuga maksustamine seda, et riigist lahkumisel pidi maksustama Rootsi tütarühingu varasid nende turuväärtuse alusel, s.t. maksustati nii nagu vara oleks sellel ajahetkel müüdud turuväärtusega. Maksunduslike reserve võis kasutada lükkamaks edasi realiseerimata tulu maksustamist kuni 5 aastaks. Ettevõtte asukoha muutus tähendas aga seda, et ettevõtte maksunduslikud reservid kuulusid kohe maksustamisele.

Rootsi Kõrgem halduskohus jõudis järeldusele, et varade maksustamine lahkumismaksuga, takistab EÜ asutamislepingu artiklis 43 sätestatud asutamisevabadust, sest lahkumismaksu reeglid on laiemad, kui on vajalik eesmärgi saavutamiseks maksudest kõrvalehoidmisega võitlemisel. Kohus märkis ka veel, et maksustamine peaks olema tõhus ajal, kui ettevõtte müüb maha oma vara. Selline oli kohtu seisukoht vaatamata sellele, kas siseriiklikud maksureeglid või topeltnmaksustamise vältimise leping sellist maksustamist võimaldab.<sup>107</sup>

Selleks, et oleks võimalik siiski lahkumismakse kohaldada ka edaspidi, muutis Rootsi Parlament lahkumismaksudega seotud regulatsiooni nii, et lahkumismaksu rakendamist võib edasi lükata, juhul kui Rootsi äriühing emigreerub teise liikmesriiki. Uue regulatsiooni kohaselt on võimalik taotleda üheaastast lahkumismaksu edasilükkamist, mida võib pikendada kuni edasilükkamise nõuded ei ole enam täidetud (põhimõtteliselt kuni üleviidud vara müüakse). Lahkumismaks, mis on seotud amortiseeruvate masinate ning seadmetega, samuti ka immateriaalne põhivara, tuleb siiski maksta 5 või 10 aastaste osamaksetena ja

---

<sup>106</sup> *Ibid.*

<sup>107</sup> *Ibid.*

hilisemat edasilükkamist ei saa taotleda. Uued reeglid hakkasid kehtima alates 1. juulist 2010.a.<sup>108</sup>

## 2.2.2 Hispaania

Hispaania puhul on Euroopa Komisjon nõudnud nii füüsilisi<sup>109</sup> kui ka äriühinguid<sup>110</sup> puudutavate diskrimineerivate maksusätete muutmist.

Füüsiliste isikute maksustamise puhul taotles Euroopa Komisjon 16.10.2008.a. ametlikult, et Hispaania muudaks oma maksusüsteemi sätteid, mis kehtestavad lahkumismaksu isikutele, kes lakkavad olemast Hispaania maksuresidendid. Komisjon leidis, et Hispaania maksusüsteemi sätted ei ole kooskõlas EÜ asutamislepingu artiklite 18, 39, 43, mis reguleerivad isikute vaba liikumist ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklitega 28 ja 31.

Vastavalt Hispaania seadustele pidi maksumaksja, kes viib oma elukoha teise liikmesriiki, lisama oma jaotamata tulu maksudeklaratsiooni ning esitama selle viimase maksustamisperioodi kohta Hispaania ametiasutustele, kus ta veel loeti maksuresidendiks. Maksudeklaratsioonis toodud jaotamata tulu kuulus kohesele maksustamisele. Erinevalt üldreeglist, kus maksustati tulu kalendriaastas, mil see tulu saadi, olid aga olemas ka erireeglid, mille kohaselt sai tulu maksustada mitme majandusaasta kohta.

Komisjon leidis, et selline kohene maksustamine karistab neid isikuid, kes otsustavad Hispaaniast lahkuda, kehtestades ebasoodsama kohtlemise nende jaoks, võrreldes teistega, kes riiki jäävad. Seetõttu võivad Hispaania kõnealused eeskirjad veenda neid isikuid ümber, kes soovivad kasutada oma vaba liikumise õigust. Seega kujutavad need maksusätted endast

---

<sup>108</sup> Pihlgren, C., Rabe, M., Report on changes to company and personal income tax rules, proposals for a 2011 amendment of the tax rules for investment funds and CFC legislation, and new case law on the taxation of employee stock awards. International Tax Review. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.itrworldtax.com/Guide/538/Sweden.html> , 14.04.2012.a.

<sup>109</sup> European Union. Press release. IP/08/1531. Direct taxation: The European Commission requests Spain to change restrictive exit tax provisions for individuals, Brussels, 16 October 2008. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1531&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en> , 14.04.2012.a.

<sup>110</sup> European Union. Press release. IP/08/1813. Direct taxation: The European Commission requests Portugal and Spain to change restrictive exit tax provisions for companies. Brussels, 27 November 2008. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1813&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> , 14.04.2012.a.

piiranguid artiklite 18, 39 ja 43 ning Euroopa Majanduspiirkonna lepingu vastavate sätete mõttes.

2008.a. lõpu poole pöördus Euroopa Komisjon uuesti Hispaania poole nõudmisega, et sedakorda Hispaania muudaks ära ka äriühinguid puudutavad tulumaksuseaduse sätted, mis on vastuolus asutamisevabaduse põhimõttega (EÜ asutamislepingu artikkel 43). Komisjoni taotlus oli esitatud põhjendatud arvamuse vormis (see on rikkumismenetluse teine etapp vastavalt EÜ asutamislepingu artiklile 226).<sup>111</sup> Kuna Hispaania ei muutnud 2 kuu jooksul oma lahkumismaksudega seotud regulatsiooni, otsustas Komisjon anda asja edasi Euroopa Kohtusse.<sup>112</sup>

Hispaania 5.03.2004.a. seadusandliku dekreediga 4/2004 artikli 17 lõikega 1, millega kiidetakse heaks ettevõtte tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon, nähti ette selliste äriühingute realiseerimata kapitalikasumi erinev kohtlemine, mis kannavad oma asukoha üle teise Euroopa Liidu liikmesriiki, mis lõpetavad oma tegevuse Hispaanias, et jätkata seda teises liikmesriigis, või mis kannavad oma vara üle teise liikmesriiki. Sellisel juhul maksustas Hispaania realiseerimata kasumi riigist lahkumise hetkel, mistõttu asjaomased äriühingud pidid tasuma maksuvõla realiseerimata ja hüpoteetilise tulu eest, mida nad võib-olla kunagi ei teeni. Selline kord kujutas endast erandit tavaliselt kohaldatavatest eeskirjadest, mille kohaselt maksustatakse maksukohustuslase poolt maksustamisperioodil tegelikult teenitud tulu.<sup>113</sup> Kui aga ettevõttel oli Hispaanias vara, siis pidi äriühing maksma tulumaksu õiglase turuväärtuse ja bilansilise väärtuse vahelt, juhul kui selline vara on Hispaanias asuva püsiva tegevuskoha osa.

Komisjon oli seisukohal, et Hispaania õigusnormid on selles osas vastuolus ELTL ja Euroopa Majanduspiirkonna lepinguga, kuna tegemist on diskrimineeriva meetmega ja igal juhul asutamisevabaduse ebaproportsionaalse piiramisega. Hispaania õigusnormid võivad pärssida ettevõtete või vara liikumist, mis tagaksid majandusressursside parema jaotuse.<sup>114</sup>

Komisjon oli ka seisukohal, et äriühingutel peab olema õigus kanda oma registrijärgne asukoht või oma üksikud varad teise liikmesriiki ilma, et nad peaksid läbima ülemäära

---

<sup>111</sup> *Ibid.*

<sup>112</sup> European Union. Press release IP/09/1460. Direct taxation: The European Commission refers Spain and Portugal to the European Court of Justice. Brüssel, 8 October 2009. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1460&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>, 14.04.2012.a.

<sup>113</sup> EKO 24.04.2013, C-64/11, *Komisjon versus Hispaania*, hagi

<sup>114</sup> *Ibid.*

keerulisi ja kulukaid menetlusi. Nimetatud institutsioon on seisukohal, et miski ei õigusta realiseerimata kasumi suhtes kohaldatava maksu viivitamatut sissenõudmist Hispaania äriühingu asukoha üleviimisel teise liikmesriiki või Hispaanias asuva püsiva tegevuskoha tegevuse lõpetamisel või Hispaanias asuva vara üleviimisel teise liikmesriiki, kui sama maksu ei kohaldata võrreldavates siseriiklikes olukordades.<sup>115</sup>

Eelpool toodud kohtuasi on Euroopa Kohtus vahetult enne käesoleva töö esitamist lõpliku lahendini jõudnud. Euroopa Kohus leidiski oma otsuses, et Hispaania lahkumismaks on ebarportsionaalne, arvestades, et Hispaania võiks säilitada oma maksustamispädevust vähem asutamisevabadust kahjustavate meetmetega.

### 2.2.3 Belgia

Euroopa Komisjon nõudis ka Belgialt 18.03.2010.a. oma lahkumismaksudega seotud eeskirjade muutmist.<sup>116</sup> Belgia tulumaksuseadus<sup>117</sup> nägi ette, et äriühing, mis soovis muuta oma asukohta või viia varad üle teise liikmesriiki, pidi maksuma lahkumismaksu kogunenud, kuid realiseerimata kasu vara võõrandamisest, varjatud reservidelt ja maksuvabadelt reservidelt. Samasugustelt siseriiklikelt toimingutelt aga lahkumismaksu ei nõutud.

Kui Belgia äriühing viis oma registreeritud asukoha teise liikmesriiki, siis käsitleti Belgias sellist olukorda kui ettevõtte likvideerimine, mis põhjustas kõikide varjatud kapitalikasumi ja maksuvabade reservide maksustamise ning samuti ka kinnipeetava tulumaksu rakendamist likvideerimise boonuseks (arvestades teatavaid erandeid). Lahkumismaksu ei rakendatud, kui tegemist oli Euroopa Äriühinguga (või Euroopa majandushuvigrupiga), mis muudab oma asukoha teise liikmesriiki, jättes oma varad ja maksuvabad reservid Belgia äriühingusse peale asukoha vahetust.<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup> *Ibid.*

<sup>116</sup> Press release IP/10/299. Direct taxation: The European Commission requests Belgium, Denmark and the Netherlands to change restrictive exit tax provision for companies and closes a similar case against Sweden. Brüssel, 18.03.2010. Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/299&format=HTML&aged=0&language=en&guilanguage=en> (14.04.2012.a.)

<sup>117</sup> Täpsemalt paragrahvid 208, 209 ja 210 lg 1 p. 4

<sup>118</sup> Lalloo, H., Smet, P. Draft bill improves Belgian tax treatment of dividends on portfolio investments. Areas of expertise. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.allenoverly.com/AOWEB/AreasOfExpertise/Editorial.aspx?contentTypeID=1&itemID=60330&prefLangID=410> 14.04.2012.a.

Jällegi viitas Komisjon, et sellised piiravad sätted on vastuolus asutamisvabadusega, nagu neid on tõlgendanud ka Euroopa Kohus oma otsustes kohtuasjades *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* ning väljendanud Euroopa Komisjoni teatises lahkumismaksude kohta.<sup>119</sup>

Eelpool viidatud kohtupraktika kohaselt, mida käsitletakse lähemalt käesoleva töö järgnevates peatükkides, ei tohiks piiriülene liikumine Euroopa Liidu piires tuua kaasa realiseerimata vara maksustamist olukorras, kus samasugust maksustamist ei nähta ette liikumisel ühe liikmesriigi siseselt. Kuna maksukohustus ei tohi tekkida piiriülesel liikumisel, näeb kohtupraktika praktilise lahendusena ette võimaluse lükata maksukohustuse tekkimine edasi hetkeni, kuni vara välisriigis tegelikult võõrandatakse ning reaalset tekib kasu teises liikmesriigis. Informatsioonivahetuse ning maksuvõlgade sissenõudmise direktiivid peaksid tagama tõhusa võimaluse saada maksuvõlg kätte ka siis, kui isik asub juba teise liikmesriigi territooriumil.<sup>120</sup>

## 2.2.4 Holland

Nii nagu Hispaania, ei reageerinud ka Holland õigeaegselt Euroopa Komisjoni taotlusele muuta oma lahkumismaksudega seotud regulatsioon<sup>121</sup>, mistõttu otsustas Euroopa Komisjon anda asja edasi Euroopa Kohtusse.

Euroopa Komisjon esitas 16.06.2011.a. Euroopa Kohtule hagi<sup>122</sup>, millega soovis, et Euroopa Kohus tuvastaks, et Madalmaade Kuningriik on rikkunud ELTL-ist, eelkõige selle artiklist 49 tulenevaid kohustusi, kui ta on heaks kiitnud ja kehtima jätnud 2001. aasta tulumaksuseaduse (Wet inkomstenbelasting) artiklid 3.60 ja 3.61 ning 1969. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (Wet Vennootschapsbelasting) artiklid 15c ja 15d nende praegusel kujul.

---

<sup>119</sup> Press release IP/10/299. Direct taxation: The Europea Commission requests Belgium, Denmark and the Netherlands to change restrictive exit tax provision for companies and closes a similar case against Sweden. Brüssel, 18.03.2010. Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/299&format=HTML&aged=0&language=en&guilanguage=en> (14.04.2012)

<sup>120</sup> Uustalu, E. Euroopa Komisjoni rikkumismenetlused otseste maksude osas. MaksuMaksja, 2010, 4, lk. 9.

<sup>121</sup> European Union. Press release IP/10/299. Direct taxation: The Europea Commission requests Belgium, Denmark and the Netherlands to change restrictive exit tax provision for companies and closes a similar case against Sweden. Brüssel, 18 March 2010. Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/299&format=HTML&aged=0&language=en&guilanguage=en> , 14.04.2012.a.

<sup>122</sup> EKo 31.01.2013, C-301/11, *Komisjon versus Madalmaade Kuningriik*

Jällegi kinnitas Euroopa Komisjon oma seisukohta, et realiseerimata kasumi maksustamine ettevõtja või selle osa üleviimisel teise liikmesriiki või ettevõtja asukoha või püsiva tegevusekoha üleviimisel teise liikmesriiki on ELTL artikliga 49 vastuolus olev asutamisevabaduse piirang.<sup>123</sup> Mõned kuud peale Euroopa Komisjoni poolt Hollandi lahkumismaksude kohta Euroopa Kohtule hagi esitamist, tegi Euroopa Kohus Hollandi lahkumismaksude vastase kohtulahendi *National Grid Indus*<sup>124</sup> kaasuses. *National Grid Indus* kohtulahendis, mida käsitletakse ka lähemalt käesolevas töös allpool, andis Euroopa Kohus uue ning mõnevõrra laiendatud tõlgenduse ELTL artiklis 49 sätestatud asutamisevabaduse põhimõttele. Euroopa Kohus leidis, et õigusnormid, mille kohaselt äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumi maksustamise summa määratakse lõplikult kindlaks – jättes arvestamata väärtuse languse või kapitalikasumi, mida on võimalik realiseerida tulevikus – hetkel, mil äriühing lakkab saamast juhtimise tegeliku keskuse üleviimise tõttu esimesena nimetatud liikmesriigis maksustatavat kasumit, ei ole ELTL artikliga 49 vastuolus. Küll aga on vastuolus ELTL artikliga 49 need õigusnormid, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki. Seega ei tule üllatusena, et Euroopa Kohus tunnistas oma *Komisjon versus Madalmaade Kuningriik* otsuses Hollandi lahkumismaksud asutamisevabadusega vastuolus olevaks.

### 2.3 Euroopa Kohtu lahendid

Nagu eelpool juba mainitud aitavad lahkumismaksud riigil tagada maksustamine nende realiseerimata tulude osas, mis muidu võivad lahkuda selle riigi territooriumilt koos maksumaksjaga, kes viib oma elu- või registrijärgse asukoha teise liikmesriiki. Sellele on püütud leida õigustusi, nagu näiteks maksusüsteemi ühtsuse või maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotamise tagamine. Samuti lahkumismaksud võivad olla sobivad selleks, et tagada maksusüsteemi territoriaalne ühtsus, kuid ka siis tuleks vastata küsimusele, et kas see on proportsionaalne meede selleks, et piirata asutamisevabadust.

Allpool käsitleb autor detailsemalt lahkumismaksudega seotud Euroopa Kohtu praktikat, tuues välja kõige olulisemad edasiarengud ja tähelepanekud lahkumismaksude kohta.

---

<sup>123</sup> *Ibid.*

<sup>124</sup> EKo 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*.



Esimesed Euroopa Kohtu lahendid, mis puudutavad lahkumismakse on peaaegselt seotud füüsiliste isikutega. Tuleb aga märkida, et Euroopa Komisjon on seisukohal, et *De Lasteyrie du Saillant* kohtuasjas Euroopa Kohtu asutamisevabaduse tõlgendusel on seoses üksikisikute maksustamisega riigist lahkumisel otsene mõju ka liikmesriikide õigusnormidele äriühingute maksustamise kohta riigist lahkumisel. Tuleb märkida, et kogu otsuses, v.a. ühes punktis, on kasutatud „maksumaksja” mõistet, mitte viidatud pelgalt üksikisikute maksustamisele. Euroopa Kohus ise tsiteerib *De Lasteyrie du Saillant* otsust oma otsuses kohtuasjas *Sevic Systems AG*<sup>125</sup>, milles käsitletakse äriühingute piiriülest ühinemist<sup>126</sup>.

Samas võib öelda, et alles *National Grid Indus* kaasuses väljendas Euroopa Kohus konkreetset seisukohta, et ka äriühingute emigreerumisel rakendatavad lahkumismaksud on vastuolus asutamisevabaduse põhimõttega.

### **2.3.1 *De Lasteyrie du Saillant* kohtulahend**

Euroopa Kohtu lahendid *Daily Mail*, *Überseering* ning *X and Y*, mis eelnesid *De Lasteyrie du Saillant*<sup>127</sup> lahendile seonduvad kõik asutamisevabaduse põhimõttega, aga milles otseselt lahkumismaksusid ei käsitleta. Küll aga tegi Euroopa Kohus 11. märtsil 2004.a. *De Lasteyrie du Saillant* kaasuses olulise tõlgenduse lahkumismaksude ja asutamisevabaduse põhimõtte osas seoses Prantsusmaa seadusandlusega.

*De Lasteyrie du Saillant* kaasus on oluline just seetõttu, et erinevalt valdavast enamikust Euroopa Kohtule esitatud maksustamisjuhtumeid puudutavatest küsimustest ei pärine kõnesolevas juhtumis esitatu maksumaksja individuaalset maksustamist käsitlevast kohtuprotsessist. Härra de Lasteyrie du Saillant' algatatud kohtuasi on *recours pour excès de pouvoir*, mis nõuab 6. juuli 1999.a. määruse tühistamist. Seda tüüpi kohtuprotsessist tulenev peamine järeldus on, et Conseil d'Etat's või Euroopa Kohtus ei oma härra de Lasteyrie du Saillant isiklik olukord väga suurt tähtsust. *Recours pour excès de pouvoir* on administratiivotsuse objektiivse seaduslikkuse kohtulik läbivaatus ja antud juhul oli see suunatud määruse vastu. Hagejal oli tarvis väljendada ainult seda, mis oli vajalik kohtuasja vastuvõetavuse õigustamiseks, s.t. oma isiklikku huvi määruse tühistamiseks<sup>128</sup>.

<sup>125</sup> EKo 13.12.2005, C-411/03, *Sevic Systems AG*.

<sup>126</sup> Komisjoni 19.12.2006.a. teatis (viide 101).

<sup>127</sup> EKo 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.

<sup>128</sup> Lang, M. (viide 81), lk. 104.

Käesoleva kohtulahendi vaidlusaluseks määruseks sisaldub üldise maksuseadustiku artiklis 167 a. Vastavalt sellele artiklile rakendati lahkumismaksu maksumaksjatele, kes olid olnud Prantsuse residendid vähemalt kuus aastat viimase kümne aasta jooksul ja lahkumis Prantsusmaalt asudes elama teise riiki. Teiseks lahkumismaksu rakendamise eeltingimuseks oli, et maksumaksjale kuulus koos oma perefirmaga vähemalt 25% sellise Prantsuse ettevõtte väärtpaberitest, mis on allutatud ettevõtte tulumaksu kohustusele. Kui eelpool toodud eeltingimused olid täidetud, pidi maksumaksja vahetult (lahkumisele eelneva 30 päeva jooksul) aru andma kasust vara võõrandamisel, mis on arvutatud lahkumiskuupäeva aktsiate turuväärtuse ja nende soetamismaksumuse vahena. Samuti määruse kohaselt ei nõutud härra De Lasteyrie du Saillant'ilt lahkumismaksu tasumist, kui ta seab maksukohustusele tagatise. Paraku ei aktsepteerinud Prantsuse maksuamet tagatiseks härra De Lasteyrie du Saillant kõnealuseid väärtpabereid, vaid ta pidi seadma tagatiseks suure rahalise summa. Vastavalt määrusele lahkumismaksust aga loobutakse, kui maksumaksja säilitab aktsiaid viie aasta jooksul pärast riigist lahkumist või hakkab Prantsuse residendiks uuesti viie aasta sees, omades sel ajal ikka veel aktsiaid. Sellisel juhul tagastatakse ka maksukohustuseks seatud tagatis. Kuigi Prantsuse seadusandlus nägi ka ette, et maksukohustust oli võimalik ajatada, leidi Euroopa Kohus kohtulahendis, et selline ajatamine ei olnud siiski automaatne ja seda sa taotleda vaid rangetel tingimustel<sup>129</sup>.

Tuleb märkida ka veel, et härra De Lasteyrie du Saillant lahkus Prantsusmaalt ja läks Belgiasse füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemise eesmärgil, mis selgitab seda, miks antud kaasuse peamine argument keskendub asutamisevabaduse põhimõttele.

Kuigi Euroopa Kohtule esitati lahendamiseks vaid üks küsimus<sup>130</sup>, oli lahendamist vajavate teemade ring märksa laiem. Näiteks tuli Euroopa Kohtul muuhulgas lahendada küsimusi seoses tagatiste seadmise vajadusega hüpoteekvõlgnevusena, mis võiks piirata samuti asutamisevabadust.

Euroopa Kohtule erinevate liikmesriikide valitsuste poolt esitatud asutamisevabaduse piiramise õigustuste nimekiri oli pikk. Prantsuse valitsus esitas vaid ühe õigustuse: kõnealune säte (artikkel 167 a) ei ole vastuolus ELTL artikliga 52, võttes aluseks selle sätte eesmärki, nimelt maksudest hoidumise tõkestamine. Prantsuse valitsus viitab oma analüüsis ICI<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> EKo 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 47.

<sup>130</sup> Kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikkel 43 välistab maksustamise vältimise takistamiseks Prantsuse lahkumismaksu sarnase mehhanismi loomise liikmesriigi poolt?

<sup>131</sup> EKo 16.07.1998, C-264/96, *ICI*, punkt 26.

kohtulahendile, milles Euroopa Kohus on määratlenud mitteaktsepteeritava maksustamise vältimisena „täielikult kunstlikud konstruktsioonid“, mille eesmärgiks on maksu mitte maksta. Prantsuse valitsus põhjendab, et kõnealuse seaduse sätte vastuvõtmise eesmärgik oligi inspireeritud teatud maksumaksjate käitumisest, kes muutsid ajutiselt oma maksuresidentsust enne väärtpaberite võõrandamist, eesmärgiga vältida Prantsusmaal maksude maksmist väärtpaberite võõrandamisest teenitud tulult. Ülekaalukate põhjustena esitatakse Kohtule veel teisigi õigustusi, nagu näiteks Prantsuse maksusüsteemi terviklikkuse tagamise vajadus, vajadus tagada liikmesriikide maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus (territoriaalsuse põhimõte) ja vajadus tagada tõhus fiskaalne järelvalve.

Härra De Lasteyrie du Saillant leidis vastukaaluks, et artikkel 167 a kujutab endast ebavõrdset kohtlemist ja seab piiranguid nendele füüsilistele isikutele, kes soovisid Prantsusmaalt lahkuda ja alustada tegevust teises liikmesriigis. Samuti leidis ta, et vahetu varjatud väärtuse kasvu maksustamine hõlmab endas tagajärgi, mis ulatuvad kaugemale, kui on vajalik tõhusalt võidelda maksudest kõrvalehoidmisega või maksudest vältimisega ning seega kujutab endas ebaproportsionaalset takistust asutamisevabadusele. Härra De Lasteyrie du Saillant toetus ka tavapärasele maksudest kõrvalehoidumise vastuargumendile, viidates topeltnmaksustamise vältimise lepingu klauslitele, mis määravad ära kahe liikmesriigi-poolse vastastikuse abistamise reeglid maksude sissenõudmisel. See tähendab, et kui maksumaksja vahetab oma maksuresidentsuse teise liikmesriigi vastu, siis on liikmesriigid kohustatud tegema koostööd ja looma vastavad menetlused teabevahetuseks, et tagada efektiivne maksuvõlgade sissenõudmine.

Euroopa Kohus leidis kõnealusel sätte lähemal analüüsil, et residendist maksumaksjat, kes soovib asuda elama väljaspool Prantsusmaad, koheldakse ebavõrdselt võrreldes isikuga, kes jääb Prantsusmaale elama. Maksumaksja on kohustatud maksma maksu pelgalt lahkumise faktist Prantsusmaalt, tuludelt, mida ta pole veel realiseerinud ja mida tal seetõttu ka pole. Samas aga, kui ta jääks Prantsusmaale, siis maksustataks tema realselt saadavat tulu ehk väärtpaberite realiseerimisel saadavat tulu. Selline ebavõrdne kohtlemine mõjutab maksumaksjaid mitte oma elukohta muutma ega Prantsusmaalt lahkuma.

Õigustuste koha pealt, leidis Euroopa Kohus, et meede, mis võib takistada ELTL artiklis 52 toodud asutamisevabadust, võib olla lubatud ainult siis, kui sellel on ELTL-iga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja see peab olema kantud avaliku huvi imperatiivsetest sätetest. Samuti

on vaja, et piirangu kohaldamine on asjakohane eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on vajalik selle saavutamiseks. Seoses õigustusega, mis puudutas maksudest kõrvalehoidmise eesmärki, leidis Euroopa Kohus, et artikkel 167 a ei ole spetsiifiliselt sätestatud selleks, et välistada maksusoodustuse andmine puhtalt fiktiivsetele konstruktsioonidele (nagu ka viidatud eespool), mille eesmärk on vältida maksustamist Prantsusmaal, vaid on suunatud üldiselt ja igale olukorrale, kus olulist osalust omava firma aktsionär (maksumaksja) viib mistahes põhjusel oma elukoha teise riiki<sup>132</sup>. Füüsilise isiku lahkumist ja oma elukoha viimist ühest liikmesriigist teise ei saa pidada maksudest kõrvale hoidmisena. Seega kokkuvõtvalt Euroopa Kohus leidis, et artikkel 167 a suuresti ületab selle, mis on vajalik selleks, et saavutada sätte eesmärki, mida ta järgib, kuna ta kohaldub eranditult (võttes arvesse lahkumismaksu rakendamise eeltingimusi) kõigile maksumaksjatele, kes viivad oma maksuresidentuse Prantsusmaalt teise (liikmes)riiki.

Täiendavalt tuleb mainida, et Euroopa Kohus leidis, et eesmärki, mille olemuseks on välistada olukord, kus residendist maksumaksjad ei tasu väärtpaberite võõrandamisel saadud tulult tulumaksu Prantsusmaal, võib saavutada muude meetmetega, mis on leebemad või vähem asutamisevabadust piiravad. Kohtujurist Mischo on oma ettepanekus näiteks nimetanud, et Prantsuse asutused võiks maksustada maksumaksjaid, kes naasevad Prantsusmaale peale lühikest viibimist teises liikmesriigis. See aitaks vältida olukorda, kus maksustatakse maksumaksjaid, kelle eesmärk on olnud heauskselt teostada oma asutamisevabadust teises liikmesriigis.

Nagu ka kohtujurist Mischo ettepanekus<sup>133</sup>, oleks ainus viis vältida kohest kasu vara võõrandamisest maksustamist ja seeläbi saada samasuguse kohtlemise osaliseks nagu need maksumaksjad, kes Prantsusmaalt ei lahku, v.a. maksudeklaratsiooni esitamine, taotleda maksude ajatamist. Nagu eelpool juba toodud, ei olnud Prantsuse seadusandluse kohaselt lahkumismaksu ajatamine automaatne ning hõlmas endas tingimusi, mis nõudsid maksumaksjal, kes soovis elama asuda mõnda teise liikmesriiki, võtta teatavaid meetmeid ja kanda kulusid. Samuti, ja ka kõige olulisem on see, et maksumaksja, kes soovis oma maksuresidentsust viia teise liikmesriiki, pidi andma sobiliku tagatise, tagamaks makse laekumise riigikassasse. Euroopa Kohus asus aga selles osas seisukohale, et ka selliste tagatiste nõudmise näol on tegemist asutamisevabaduse piiramisega.

---

<sup>132</sup> EKo 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 50.

<sup>133</sup> EK 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, kohtujurist Mischo ettepanek.

Autori arvates oleks üheks võimalikuks meetmeks see, et maksukohustust täidetakse teises liikmesriigis. Viimane aga eeldaks liikmesriikide ühtseid tulumaksustamise põhimõtete ja reeglite olemasolu. Samuti oleks oluline veel tõhusam koostöö ja infovahetamine liikmesriikide vahel, tagamaks maksude õigeaegse laekumise. Kindlasti on üheks kitsaskohaks see, et kas ja kuidas toimuks riikide omavaheline nõ arveldamine.

Enamik liikmesriike, kellel olid *De Lasteyrie du Saillant* kohtuasjas käsitletud õigusnormidega sarnased normid üksikisikutest aktsionäride maksustamise kohta riigist lahkumisel, on pärast seda kõnealused normid kooskõlas otsusega tühistanud või neid muutnud. See on võimaldanud Euroopa Komisjonil peatada rikkumismenetlused mitme liikmesriigi vastu seoses selle konkreetse aspektiga.<sup>134</sup>

### 2.3.2 N kohtulahend

Sarnaselt *De Lasteyrie du Saillant* kohtuasjale on ka *N*<sup>135</sup> kohtuasjas käsitluse all riigist lahkumise maksud ning nende maksude kooskõla Euroopa Ühenduse põhivabadustega, täpsemalt asutamishabaduse põhimõttega. *N* on siiski pigem *De Lasteyrie du Saillant* kohtuasja edasikäsitlus. Kui *De Lasteyrie du Saillant* kohtulahendis viidati maksude edasilükkamise eesmärgil tagatiste võtmise võimalikkust<sup>136</sup>, on *N* kohtuasjas tegemist juba olukorraga, kus *N* on tagatiseks andnud enda osaluse ühes osäühingus.

*N* viis 22. jaanuaril 1997.a. oma elukoha üle Madalmaadest Ühendkuningriiki. Madalmaadest lahkumise hetkel oli ta kolme Madalmaade õiguse alusel asutatud osäühingu (*besloten vennootschappen*) ainuosanik, mille juhatus asus samast kuupäevast alates tegelikult Curaçaol (Hollandi Antillid). Madalmaade tulumaksuseadus<sup>137</sup> nägi ette, et residendist maksumaksja staatuse lõppemine, kui see ei ole tingitud surmast, on võrdsustatud osaluse võõrandamisega. Sama seadus määratles ka võõrandamisest saadava hinnangulise kasu arvutamise korra. Nimelt, on kasuks ostuhinna ja müügihinna vahe, kui aga võõrandamine või omandamine toimus tasuta, loetakse tasutuks turuväärtust, mida võib osalusele omistada võõrandamise hetkel. Seega *N* deklareeriski 1997.aasta maksustatava tulu summas 15 664 697 Hollandi kuldnat, millest 765 Hollandi kuldnat oli saadud tema isiklikult eluasemelt ja 15 663 932 Hollandi kuldnat oli osaluselt saadud tulu. Sellel deklaratsioonil põhinevas maksuteates

<sup>134</sup> Komisjoni 19.12.2006.a. teatis (viide 101)

<sup>135</sup> EKo 07.09.2006, C-470/04, *N*.

<sup>136</sup> vt. EK 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, kohtujurist Mischo ettepanek.

<sup>137</sup> Täpsemalt Wet op de inkomstenbelasting, (WIB) § 20a lõige 6 punkt i.

märgitud summa oli 3 918 275 Hollandi kuldnat, millele lisandus intress 228 429 Hollandi kuldnat. N-taotluse alusel pikendati nende summade tasumise tähtaega. Vastavalt Madalmaades sellel ajal kehtivatele siseriiklikele õigusnormidele oli niisugune pikendamine lubatud vaid tagatise andmise korral. N andis pandiks oma osaluse ühes enda äriühingutest. Pärast seda aga, kui rahandusminister teatas kohtuotsuse *De Lasteyrie du Saillant* järgselt, et tagatist ei saa enam nõuda, kirjutas maksuamet 7. juunil 2004 N-ile, et tema poolt antud pandi võib lugeda vabastatuks.

N vaidlustas 1997. aasta kohta väljastatud maksuteate põhjendusega, et oluliselt osaluselt saadud kasumi maksustamine rikub EÜ artikleid 18 ja 43 (nüüd ELTL 21 ja 52). Ta leidis eelkõige, et tagatise andmise kohustus, mis tal tuli vaidlustatud seadusega kehtestatud maksu tasumise tähtaja pikendamise saavutamiseks täita, piirab talle ühenduse õigusega antud õigusi. Samuti ei saa tema hinnangul seda piirangut tagasiulatuvalt kõrvaldada kõnealuste tagatiste lihtsa vabastamisega rahandusministri korraldusel. Samuti leidis ta, et maksustamise sidumine riigist lahkumisega iseenesest on lubamatu.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja, et õigusakti vastuvõtmist käsitlevate materjalide kohaselt järgivad riigist lahkumise maksustamist reguleerivad Madalmaade sätted kahte eesmärki. Ühest küljest peavad sätted tagama riigi territooriumil viibimise ajal tekkinud oluliselt osaluselt saadud kapitalikasumi ühtse ja territoriaalsuse põhimõttest lähtuva maksustamise. Teisest küljest peaks meede ära hoidma üksnes maksualastest kaalutlustest ajendatud elukoha üleviimist. Euroopa Kohus on seega kohustatud analüüsima, kas need eesmärgid ei lähe mitte kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik on.

Menetluses osalenud valitsused rõhutasid ennekõike, et riigist lahkumise maksustamine tagab õiglase, territoriaalsuse põhimõttele vastava maksutulude jaotuse. Selle kõrval tõid nad veel täiendavate põhjendustena välja maksusüsteemi ühtsuse säilitamise ning tõhusa maksujärelevalve tagamise vajaduse. Nendele käesolevas kohtulahendis aga pikalt peatuma ei jäädud.

Euroopa Kohus meenutab oma põhistuses seoses eelpool toodud vabaduste piiramise osas (sh lahkumismaksude lubatavuse osas) varasemat kohtupraktikat ja leiab, et maksustamisalase pädevuse jaotuse kaitse liikmesriikide vahel on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud<sup>138</sup>. Kuna ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmed puuduvad, jääb liikmesriikidel õigus määratleda kahe või ühepoolsete lepingute raames maksualase

---

<sup>138</sup> EKo 10.04.2008, C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 45.

pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist. Selles osas oleks liikmesriikidel mõistlik eeskju võtta rahvusvahelisest praktikast ja nimelt Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) koostatud mudellepingutest.<sup>139</sup> Täiendavalt leiab Euroopa Kohus, et nii on vara võõrandamisest saadud kasu kooskõlas tulu ja varandust käsitleva OECD mudellepingu 2005. aasta versiooni artikli 13 lõikega 5 maksustatud selles lepinguosalisel riigis, mille resident on võõrandaja. Nagu rõhutab kohtujurist Kokott oma ettepanekus<sup>140</sup>, on see kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt elamine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul maksustatav tulu on tekkinud, et asjaomased siseriiklikud õigusnormid näevad ette Madalmaades registreeritud kapitalikasumilt nõutava maksu, mille summa on kindlaks määratud asjassepuutuva maksumaksja emigreerumise hetkel ja mille tasumise tähtaega on pikendatud kuni väärtpaperite tegeliku võõrandamiseni. Lõpetuseks asus Euroopa Kohus seisukohale, et „siit tuleneb esiteks, et põhikohtuasjas käsitletav meede järgib üldise huvi eesmärki, ja teiseks, et see on nimetatud eesmärgi saavutamiseks sobiv.“<sup>141</sup>. Seega Kohus põhimõtteliselt aktsepteeris lahkumismaksude rakendamist selles olukorras.

Kuidas on võimalik, et sellises *De Lasteyrie du Saillant*'iga sarnases olukorras Euroopa Kohus siiski aktsepteeris lahkumismaksude rakendamist? Vastus peitub peaaesjalikult selles, et Madalmaade lahkumismakse rakendavad sätted erinevad oma eesmärgi ning ülesehituse poolest selgelt Prantsuse õigusnormidest, mida Euroopa Kohus käsitles kohtuasjas *De Lasteyrie du Saillant*. Madalmaade sätete eesmärk oli võimaldada ühtset, territoriaalsuse põhimõttele tuginevat maksustamise praktilist rakendamist, Prantsuse sätete eesmärk oli aga üksnes maksude vältimise ennetamine.

Mis puudutab N maksudeklaratsiooni esitamist enne Madalmaadest lahkumist, siis asus Euroopa Kohus selles asjas seisukohale, et elukoha üleviimise hetkel nõutav maksudeklaratsioon, mis on tulumaksu arvutamiseks vajalik, on täiendav administratiivne formaalsus, mis võib huvitatud maksumaksja põhivabaduste teostamist takistada või muuta selle vähem atraktiivseks, kuid seda ei saa pidada ebaproportsionaalseks maksustamisalase pädevuse jaotuse legitiimse eesmärgi suhtes, milleks on topeltmaksustamise kaotamine liikmesriikide vahel.

---

<sup>139</sup> EKo 07.09.2006, C-470/04, N, punktid 41, 42 ja 45.

<sup>140</sup> EK 30.03.2006, C-470/04, N, kohtujurist J. Kokotti ettepanek, punktid 96 ja 97.

<sup>141</sup> EKo 07.09.2006, C-470/04, N, punkt 47.

Tagatiste osas leidis Euroopa Kohus, et tagatiste andmise kohustus, mis on vajalik üldjuhul sissenõutavaks muutuva maksu tasumise tähtaja pikendamiseks, kuigi see kahtlemata lihtsustab maksu sissenõudmist välismaa residendilt, läheb seevastu kaugemale sellest, mis on niisuguse territoriaalse maksustamise põhimõttel rajaneva maksusüsteemi tõhusaks toimimiseks tingimata vajalik, sest leidub vahendeid, mis on põhivabaduste suhtes vähem piiravad. Euroopa Kohus viitab siinkohal jällegi vastastikuse abistamise direktiivile, mis lubab liikmesriikidel nõuda teise liikmesriigi pädevatelt ametiasutustelt kogu teavet, mis võimaldab tal tulumaksu nõuetekohaselt kindlaks määrata. Samuti võib liikmesriik taotleda abi teiselt liikmesriigilt teatud maksudega, muuhulgas tulumaksu ja kapitalimaksuga seotud nõuete sissenõudmist vastavalt Nõukogu 76/308/EMÜ direktiivile<sup>142</sup>.

Täiendavalt tuleb siinkohal viidata veel Euroopa Kohtu viimasele seisukohale selles lahendis, mis väljendus selle, et Euroopa Kohus peab proportsionaalseks ainult niisuguse väärtpaberitulult maksu sissenõudmise süsteemi, mis täielikult arvestab kapitalikahjumit, mis võib tekkida pärast asjaomase maksumaksja elukoha üleviimist, kui see kapitalikahjum ei ole juba arvesse võetud vastuvõtvast liikmesriigis.

*N* kohtulahendi tulemusena võib Euroopa Kohtu seisukohad võtta kokku järgmiselt: lahkumismaksude rakendamine on koosõlas EÜ õigusega, eeldusel, et (i) maks ei kuulu koheselt emigreerumisel maksmisele, ja maksu sissenõudmiseks ei tohi nõuda tagatise seadmist maksumaksja poolt; (ii) maksu sissenõudmine maksudeklaratsiooni alusel teostatakse alles siis, kui vara realiseeritakse, ja (iii) arvesse tuleb võtta ka peale emigreerumist toimunud vara väärtuse langust. Teisisõnu tähendab see seda, et lahkumismaksu kohta esitataval maksudeklaratsioonil ei ole muud tähendust, kui et see on vaid informatiivne teade, mis määrab kindlaks lahkumismaksu suuruse emigreerumise momendil. Selline maksudeklaratsioon on isegi soovitatav, sest see edendaks õiguskindlust, vältides edasisi arutelusid seoses lahkumismaksu suurusega väljarände ajal<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup> Nõukogu 15.03.1976.a. direktiiv 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatistfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel.

<sup>143</sup> Terra, B.J.M, Wattel, P.J. European tax law. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International, 2012, lk. 961.



### 2.3.3 *National Grid Indus* kohtulahend

On tuua arvukaid näiteid Euroopa Kohtu kohtulahenditest<sup>144</sup>, mis on seotud asutamisvabaduse piiramise kohta, olukorras, kus ühe liikmesriigi äriühing viib oma registrijärgse asukoha (või tegeliku juhtimiskeskuse) teise liikmesriiki. Kuid on vähe tuua näiteid, mis seejuures puudutavad otseselt ka lahkumismaksude rakendamist. Nagu viidatud käesoleva töö eespool olid ka *Daily Mail* kaasuse esialgsed asjaolud otseselt seotud lahkumismaksude rakendamisega äriühingu lahkumisel liikmesriigist, kuid paraku keskendus Euroopa Kohus oma lahendis vaid äriühingu juhtimiskeskuse üleviimisega seotud ühinguõiguslike takistuste hindamisele.

ELTL artikli 54 kohaselt äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, võrdsustatakse asutamisvabaduse sätete kohaldamise korral füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud. See tähendab sisuliselt ka seda, et äriühinguid ei tohi piiriülesel asukoha vahetamisel maksustada teisiti, kui seda tehakse füüsiliste isikute puhul ja seega võib asuda seisukohale, et samasugused järeldused nagu Euroopa Kohus tegi oma kohtulahendites *De Lasteyrie du Saillant* ja *N-is*, kehtivad ka äriühingute piiriülesel asukoha vahetusel.

Tuleb tõdeda, et võrreldes füüsiliste isikutega on äriühingute puhul mõnevõrra keerulisem kindlaks teha ajahetke mil äriühing realiseerib lahkumismaksu objekti. See on tingitud sellest, et äriühing on kombinatsioon paljudest materiaaletest ja immateriaalsetest varadest ning kohustustest, millel on kõigil erinev realiseerimisaeg (neil võib sootuks puududa realiseerimisaeg, kuna neid kasutatakse kuni nad on kulunud või neid kasutatakse igavesti), ja millest paljud ka amortiseeritakse raamatupidamuslikult<sup>145</sup>, mistõttu on väga raske või isegi võimatu jälgida nende vastavaid realiseerimismomente lahkumismaksu rakendamiseks. Seega mõistlik lahendus oleks, et lahkumismaksu võiks saada maksta võrdsetes osades iga aasta näiteks 10 aastat järjest peale päritoluliikmesriigist lahkumist, või nii kaua kuni äriühing likvideeritakse või kuni varad müüakse.

Teine oluline erinevus võrreldes füüsiliste isikutega on see, et äriühing oma asukoha vahetamisel piiriüleselt võtab kaasa ainult aktsiate kogumi, kuna äriühing eksisteerib üldiselt

<sup>144</sup> Näiteks EKo 27.09.1988, C-81/87, *Daily Mail*, EKo 05.11.2002, C-208/00, *Überseering*, EKo 16.12. 2008, C-210/06, *Cartesio*.

<sup>145</sup> Terra, B.J.M, Wattel, P.J. (viide 143), lk. 966.

vaid (amortiseeritavate) varade ja kohustustega, millega toodetakse kasumit.<sup>146</sup> Samas tuleb rõhutada, et kohustus tasuda lahkumismaksu äriühingu realiseerimata kasumi arvelt, on tegelikult palju väiksem koormus kui see alguses tundub. Seda seetõttu, et kui äriühing viib oma registrijärgse asukoha teise liikmesriiki, siis sihtliikmesriigis peab see äriühing võtma oma varad ja kohustused (tõenäoliselt) algbilansis arvele seal kehtiva turuväärtusega<sup>147</sup>. Kokkuvõtvalt, ebasoodus olukord, kus äriühing peab maksma lahkumismaksu oma realiseerimata kasu vara võõrandamiselt, kompenseeritakse soodustusega, mis seisneb väiksemas maksukohustuses uues koduriigis. Kui realiseerimata kasumi maksustamine lähteriigis ja sihtliikmesriigi turuväärtuse alusel bilanssi võtmise reeglid (*step up*) sobituvad (üldjuhul peaksid sobima) ning kui keskmine (ülejäanud) varade amortisatsiooniperiood sobitub lahkumismaksude osamaksete maksmise perioodiga, siis lahkumismaksu osamaksed päritolu liikmesriigis ning sihtliikmesriigis saavad maksusoodustused tasandavad vahe ära<sup>148</sup>. Eelpool toodud lahenduskaik aga ei sobi juhul kui äriühingu peamisteks varadeks on väärtpaberid, mida ei saa amortiseerida.

Euroopa Kohtu otsus *National Grid Indus* asjas on üks Euroopa Kohtu kõige märkimisväärsemaid otsuseid 2011.aastal<sup>149</sup>, olles murranguks Euroopa Kohtu praktikas. *National Grid Induse* kaasuse raames paluti Euroopa Kohtul täpsustada eelkõige tema kohtuotsuste *Daily Mail*<sup>150</sup> ja *Cartesio*<sup>151</sup> valguses, millises ulatuses kuulub piiriülene asukoha üleviimine üldse asutamisvabaduse kohaldamisalasse. Veel paluti tal selgitada, kas äriühingute riigist lahkumisele on kohaldatav füüsiliste isikute riigist lahkumise maksustamist käsitlev kohtupraktika, iseäranis kohtuotsused *De Lasteyrie du Saillant* ja *N.* Allolevas kohtulahendi analüüsis peatub autor detailsemalt vaid lahkumismaksudega seotud nüanssidel ning jätab lähemalt käsitlemata kaasuses toodud asutamisvabaduse ja äriühingu asukoha vahetusega seotud ühinguõiguslikku problemaatikat.

National Grid Indus BV (edaspidi National Grid Indus) asutati Madalmaade õiguse alusel piiratud vastutusega äriühinguna. Tema juhtimise tegelik keskus asus kuni 15. detsembrini 2000.a. Madalmaades. Alates 10. juunist 1996.a. oli tal Ühendkuningriigis asutatud äriühingu National Grid Company plc vastu nõudeõigus summas 33 113 000 Suurbritannia naelsterlingit. Pärast Suurbritannia naelsterlingi kursi tõusu Hollandi kuldna suhtes sai ta

---

<sup>146</sup> *Ibid.*

<sup>147</sup> *Ibid.*

<sup>148</sup> *Ibid.*

<sup>149</sup> O'Shea, T. Dutch Exit Tax Rules Challenged in *National Grid Indus*. Tax Analysts, January 16, 2012.

<sup>150</sup> EKo 27.09.1988, C-81/87, *Daily Mail*.

<sup>151</sup> EKo 16.12. 2008, C-210/06, *Cartesio*.

nõudelt realiseerimata valuutakursitulu. 15. detsembril 2000.a. oli valuutakursitulu suurus 22 128 160 Hollandi kuldnat. Sellel kuupäeval viis National Grid Indus oma juhtimise tegeliku keskuse üle Ühendkuningriiki. Tulenevalt asjaolust, et National Grid Indus asutati Madalmaade õiguse kohaselt, jäi talle vastavalt ettevõtte tulumaksuseaduse kohaselt Madalmaades põhimõtteliselt täieulatuslik maksukohustus. Sisuliselt Madalmaad rakendasid lõppbilansimaksu, mida kohaldati ilma edasilükkamise ja väärtuse hilisema languse arvestamise võimaluseta äriühingu päritoluliikmesriigist vastuvõtvasse liikmesriiki üleviidud varalt saadud kapitalikasumile, mis oli olemas asukoha üleviimise hetkel. Samas oleks siseriikliku õiguse suhtes ülimusliku topeltnmaksustamise vältimise lepingu kohaselt tulnud National Grid Indust pärast juhtimise tegeliku keskuse üleviimist käsitada kui Ühendkuningriigi resident. Kuna pärast asukoha üleviimist ei olnud National Grid Indusel lepingu tähenduses enam Madalmaades püsivat tegevuskohta, läks selle äriühingu tulude ja kapitalikasumi maksustamise ainuõigus pärast nimetatud üleviimist topeltnmaksustamise vältimise lepingu kohaselt Ühendkuningriigile.

Olles kindlaks teinud, et on olemas asutamisevabaduse piirang (tegeliku juhtimise keskuse ümberpaigutamine Madalmaades ei oleks kaasa toonud maksutagajärgi), leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et lõppbilansimaksu (lahkumismaksu) aluseks olevat siseriiklikku meedet võib siiski põhjendada eesmärgiga, mis vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele, millele lisandub ajaline aspekt, seisneb liikmesriikide maksustamisepädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamises. Täiendavalt leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et: “lõppbilansimaks peab tagama, et kogu tulu, mida äriühing saab Madalmaades maksuresidentiks olemise ajal, seal ka maksustatakse. Sel eesmärgil loetakse varjatud kapitalikasumit realiseerituks riigist lahkumise hetkel. Selline turuväärtuse maksustamine toimub mitte ainult asukoha üleviimise juhtudel, vaid ka üksikute varade ülekandmisel püsivasse tegevuskohta välismaal. Kuna vastuvõttev liikmesriik hindab maksuresidentsuse tekkides üldjuhul ettevõtte varad ja nõuded jooksva turuväärtuse järgi (nn *step up*), siis sellega välditakse topeltnmaksustamist ja arvestatakse väärtuse hilisemat langust vastuvõtvas liikmesriigis. Selline maksustamine on kooskõlas maksustamislepinguga, mis lähtub OECD näidiskonventsioonist.“ Küll aga tunnistas eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ei saa välistada, et selline lahkumismaksu sissenõudmine on ebarproportsionaalne, viidates seejuures Euroopa Kohtu lahenditele *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* kohtuasjas. Samas leidis eelnimetatud kohus, et maksustamise edasilükkamine kuni kapitalikasumi tegeliku realiseerimiseni võiks tekitada praktikas ületamatuid probleeme.

National Grid Induse peamine vastuargument seisnes aga selles, et tuvastatud asutamisvabaduse piirangut ei saa eelpool toodud eesmärgiga põhjendada, kuna kõnealuse maksustamise ese ei ole tegelik kasum.<sup>152</sup> Vastav argument lükati aga hiljem ümber, viidates asjaolule, et liikmesriigil on õigus maksustada tema territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi majanduslik väärtus, isegi kui asjaomast kapitalikasumit ei ole seal veel tegelikult realiseeritud.

Euroopa Kohus jagas seisukohta eelotsusetaotluse esitanud kohtuga selgitades, et “äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimine teise liikmesriiki ei tähenda, et päritoluliikmesriik peaks loobuma oma õigusest maksustada kapitalikasum, mis tekkis tema maksustamisvääruse raames enne juhtimise tegeliku keskuse üleviimist.” Kohus kinnitas ka oma varasemat seisukohta kohtuasjas *N*<sup>153</sup>, et liikmesriik on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt maksumaksja asumine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul varjatud kapitalitulu tekkis, õigustatud maksustama nimetatud kapitalitulu riigist lahkumise hetkel. Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamisväärust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelikult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamisvääruse jaotuse kaitsmisega. Hindamaks Madalmaade õigusnormide proportsionaalsust leidis Kohus, et selleks tuleb esmalt teha vahet lahkumismaksu summa määramise ning lahkumismaksu summa sissenõudmisel.

Kohus rõhutas, et liikmesriigi maksustamisvääruse raames maksusumma kindlaksmääramine äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas. Kohus viitas jällegi oma varasemale otsusele kohtuasjas *N*, kus leidis, et proportsionaalseks võib pidada üksnes sellist maksustamiskorda, mis täielikult arvestab väärtuse langust, mis võib toimuda pärast asjaomase maksumaksja elukoha üleviimist, kui seda väärtuse langust ei ole juba arvesse võetud vastuvõtvas liikmesriigis. Erinevusena eelpool toodud kohtuasjast *N*, leidis Euroopa Kohus, et päritoluliikmesriik ei ole kohustatud võtma arvesse väärtuse langust, mis toimub pärast äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimist. See kohustus peaks üldiselt langema vastuvõtva liikmesriigi kanda, kuna vastuvõtva liikmesriigi maksustamiskord võtab

---

<sup>152</sup>Varjatud valuutakursitulu oli seoses asukoha üleviimisega kadunud. Tegu oli fiktiivse kasumiga, mis ei olnud olemas majanduslikus mõttes, vaid ainult fiskaalsetel eesmärkidel. Kuna Ühendkuningriigis arvestatakse maksustatavat tulu edaspidi vaid Inglise naeltes, siis ei realiseerunud varjatud kasum riigist lahkumisega, vaid kadus lõplikult.

<sup>153</sup> EKo 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, punkt 46.

põhimõtteliselt arvesse asjaomase ettevõtja vara realiseerimise ajal selle äriühingu varalt saadud kapitalikasumit ja väärtuse langust alates äriühingu asukoha üleviimisest.

Küll aga leidis Kohus, et õigusnormid, mis näevad ette äriühingu varalt saadud varjatud kapitalikasumilt võetava maksu viivitamatu sissenõudmise, kui äriühing viib oma juhtimise tegeliku keskuse üle teise liikmesriiki, on asutamisevabaduse põhimõttega vastuolus. Seoses maksu sissenõudmisega, leidis Euroopa Kohus, et kohene lahkumismaksu sissenõudmine on ebaproportsionaalne meede. Kohus selgitab, et siseriiklikud õigusnormid peaksid maksumaksjatele pakkuma võimaluse valida kahte moodi maksu tasumise vahel. Nendest esimene oleks maksusumma viivitamatu tasumine, mis võib mõjuda äriühingu likviidsusele ebasoodsalt, kuid vabastab edaspidisest halduskoormusest. Teine moodus oleks nimetatud maksusumma ajatatud tasumine, millele vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisandub teatud juhtudel intress ning millega asjaomase äriühingu jaoks igal juhul kaasneb üleviidud varade järelevalvest tulenevalt halduskoormus. Kui maksumaksja peaks valima maksu ajatatud tasumise, siis Kohus lubab liikmesriikidel, erinevalt oma varasemas otsuses *N*, näha ette maksusumma tagamise meetmeid nagu pangagarantii nõudmine.

Kokkuvõttes võib asuda seisukohale, et Euroopa Kohus kaldus kolmes erinevas aspektis kõrvale sellest, mida ta oli postuleerinud *N* kohtuasjas: (i) äriühingute puhul antakse lahkumismaksude tasumisel võimalus valida kahte moodi maksu tasumise vahel, millest esimene on maksusumma viivitamatu tasumine, ning teine on nimetatud maksusumma ajatatud tasumine, (ii) juhul kui äriühing valib maksusumma ajatatud tasumise, siis vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele võib liikmesriik nõuda nii intressi tasumist kui ka tagatise seadmist ning äriühing on kohustatud päritoluliikmesriigile esitama oma varade kohta maksudeklaratsioone kuni vara realiseerimiseni, ja (iii) päritoluliikmesriik ei ole kohustatud võtma arvesse äriühingu vara väärtuse langust peale asukoha vahetust, sest see kuulub uue liikmesriigi pädevusse.

Nii mõnigi küsimus jäi peale *National Grid Induse* kaasust vastamata. Üheks selliseks näiteks on maksusumma tasumiseks seatava tagatise temaatika. Euroopa Kohus jättis *National Grid Induse* kaasuses täpsustamata, kas liikmesriigid võivad tagatist nõuda vaid äriühingutelt või vastav õigus kehtib ka füüsiliste isikute puhul, kelle suhtes lahkumismaksu rakendatakse, ehk teisisõnu kas tagatise seadmise lubamise osas *National Grid Indus* kaasus tühistas *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* kohtulahendis leitu.

Oluline on mainida ka, et peale *National Grid Induse* kohtuotsust vallandus meedias laiaulatuslik diskussioon, seda eelkõige maksueksperptide seas, kes juurdlesid peasjalikult selle üle, et kuidas peaks lahkumismaksude valdkonnas edasi liikuma ning millised muudatusi on vaja selleks teha siseriiklikult<sup>154</sup>. Madalmaade valitsus oli siseriiklike õigusnormide muutmise osas kõige esimene. Koheselt peale *National Grid Induse* kohtuotsust avaldas Madalmaade finantsminister seaduse muudatuse, millega muudeti maksustamisreegleid ettevõtte või füüsilisest isikust ettevõtja püsiva tegevuskoha väljaviimisel Madalmaadest. Uut seadusemuudatus ei ole veel siiani jõustunud, küll aga peaks see hakkama kehtima tagasiulatuvalt alates 29. novembrist 2011.a.<sup>155</sup>. Seadusemuudatus ei puudutanud niivõrd lahkumismaksu summa määramist, kuivõrd maksustatava summa „külmutamist“ riigist väljaviimise hetkel, jättes arvestamata kõik edaspidised arengud ettevõtjas. Maksusumma ajatamine lõppeb ja muutub sissenõutavaks hetkel, mil kasum realiseeritakse. Maksusumma ajatamisel peab, aga maksumaksja arvestama järgmiste tingimustega:

- Maksu edasilükkamist kohaldatakse üksnes varade ja kohustuste realiseerimata kasumile riigist väljaviimisel hetkel;
- Intressi makstakse ajatatud maksu summalt;
- Maksu saab ajatada vaid juhul, kui maksumaksja seab tagatise, näiteks pangagarantii;
- Maksumaksja on kohustatud andma ülevaate (päritoluliikmesriigi) maksuhaldurile enda kõigist realiseerimata varadest ja kohustustest iga-aastaselt.<sup>156</sup>

Uus seadusemuudatus sai koheselt ka kriitika osaliseks. Nimelt, seadusemuudatus ei toonud selgelt välja, kas maksumaksjal on võimalik ajatada maksusumma ka osaliselt, vähendades sellega oma administratiivseid kulutusi. Samuti jätab seadusemuudatus ebaselgeks olukorra, kas lahkumismaksu rakendatakse varadele, mis viiakse välja Hollandis asuvast püsivast tegevuskohast oma välismaisesse peakontoris. <sup>157</sup>

---

<sup>154</sup> Stricklin-Coutinho, K. (viide 60).

<sup>155</sup> Samal kuupäeval jõustus EKo 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus* kohtulahend.

<sup>156</sup> Merks, P., van Gelder, G. Dutch Legislation Targets Deferral of Exit Taxes. *Tax Notes International*, Vol 66, No 11, pp 998.

<sup>157</sup> *Ibid.*

## 3 Lahkumismaksud Eestis

### 3.1 Eesti tulumaksusüsteemist üldiselt

Eesti maksusüsteem on atraktiivne magnet (välis)investoritele peaaesjalikult ettevõtte tulumaksusüsteemi tõttu. Eestis kasutatav juriidilise isiku maksustamise meetod on maailmas suhteliselt ainulaadne ning Eestit ümbritsevates riikides tundmatu.

Eesti tulumaksusüsteem, mida me teame täna, on küllaltki uudne. Tulumaksuseadus, millesse on koondatud nii füüsiliste isikute kui ka juriidiliste isikute tulu maksustamine kõigist allikatest võeti vastu Eesti Vabariigi Riigikogu poolt ja see jõustus 1. jaanuaril 1994. aastal<sup>158</sup>. Taas uus tulumaksuseadus (edaspidi ka TuMS) võeti Riigikogu poolt vastu 15.12.1999.a. ja see jõustus 1. jaanuarist 2000.a.<sup>159</sup>. Selle seaduse vastuvõtmisega viidi Eestis läbi maailmas ainulaadne maksureform, mis seisnes ettevõtte teenitud kasumi maksustamise asendamises ettevõtte jaotatava kasumi maksustamisega. Vastava maksureformi tulemusena peavad ettevõtted tasuma tulumaksu ainult jaotatud kasumieraldistelt, erisoodustustelt, äritegevusega mitteseotud kuludelt ning võimalikelt varjatud kasumieraldistelt (nt maksed madala maksumääraga (nn *off-shore* piirkonnad) riikide residentidele, kingitused)<sup>160</sup>. Selline tulumaksureform oli alternatiivne lahendus majandusliku topeltnmaksustamise vältimiseks<sup>161</sup>. Tulumaksureformi peamine põhjus oli Eesti majanduse suur kapitalivajadus, mida taheti leevendada ettevõtlus- ja investeerimiskeskonna atraktiivsuse tõstmisega ning samal ajal reklaamida Eestit kui soodsa maksukeskkonnaga riiki<sup>162</sup>. Uuenduse tulemusena oodati investeeringute ja töökohtade arvu suurenemist.<sup>163</sup>

---

<sup>158</sup> Tammert, P. Tulumaks. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006, lk. 11.

<sup>159</sup> Tulumaksuseadus. 15.12.1999. a. RT I 1999, 101, 903.

<sup>160</sup> Riigikogu Kantselei õigus- ja analüüsiiosakond. Ettevõtte tulumaksu mõju Eesti majandusarengule. Teemaleht, Nr 2. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee/doc.php?85639>, 03.04.2013.a.

<sup>161</sup> Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, 2000, lk 11.

<sup>162</sup> Riigikogu Kantselei õigus- ja analüüsiiosakond. (viide 160)

<sup>163</sup> Vastavalt Riigikogu Kantselei õigus- ja analüüsiiosakonna artiklile valmis 2011.aastal Poliitikauuringute Keskuse Praxis, Tartu Ülikooli ja Advokaadibüroo Glimstedt koostatud uuring „Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeeringutele ja majandusarengule“, mille eesmärk oli analüüsida, millised olid maksureformi mõjud. Uuringust järeldus, et tulumaksureformil oli soodne mõju investeeringumahtude suurenemisele, kuid mõnevõrra väiksem mõju tootlikkusele ja sisemajanduse kogutoodangule. Samuti oli tulumaksureformil soodne mõju ettevõtete jätkusuutlikkusele.

Tulumaks jaguneb Eestis kaheks – füüsilise isiku tulumaks ja ettevõtte tulumaks<sup>164</sup> (juriidilise isiku tulumaksu maksavad ka mitteresidendi püsivad tegevuskohad ning erisoodustusi tehes kõik tööandjad).

Eesti tulumaksusüsteemi eripäraks on see, et Eestis registreeritud juriidilised isikud ja Eestis püsivat tegevuskohta omavad mitteresidendid on vabastatud teenitud tuludelt tulumaksu maksamisega. See tähendab, et kasumi tekkimise hetkel tulumaksuga maksustamist ei toimu, vaid maksustamine lükatakse edasi hetkeni, mil toimub kasumi jagamine. Juriidiliste isikute tulumaksu objektid on TuMS-is loetletud ammendavalt<sup>165</sup>, see tähendab, et tegemist ei ole näitliku loeteluga. Lisaks jaotatud kasumi maksustamisele, tuleb tulumaksu maksta ka tehingutelt, mida võib käsitleda kasumi varjatud jaotamisena, näiteks ettevõtlusega mitteseotud kuludelt ja väljamaksetelt, kingitustelt, annetustelt, vastuvõtukuludelt ning töötajale tehtud erisoodustustelt. Samuti on tulumaksuga maksustatud ettevõtte kapitali vähendamine, aktsiate või osade tagasiostmine ja likvideerimisjaotise väljamaksmine osas, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid.

### **3.2 Tulumaksuseadus enne ja peale 2008.a. algatatud rikkumismenetlust**

Eesti ei ole sarnaselt teises peatükis mainitud liikmesriikidega asutamisvabaduse põhimõtte rikkumisega Euroopa Komisjoni tähelepanu alt välja jäänud. Euroopa Komisjon algatas 2008. aastal rikkumismenetluse<sup>166</sup> (edaspidi rikkumismenetlus) Eesti vastu seoses EÜ asutamislepingu artiklis 43 (nüüd ELTL artikkel 49) sätestatud asutamisvabaduse rikkumisega<sup>167</sup>. Eestile saadetud märgukirjas<sup>168</sup>, leidis Euroopa Komisjon, et Eesti ei ole täitnud oma EÜ asutamislepingust ning Euroopa Majanduspiirkonna lepingust tulenevaid kohustusi, käsitledes Eesti residendist äriühingu varade viimist selle ühest riigisisest

---

<sup>164</sup> Eestis ei eksisteeri ettevõtte tulumaksu-nimelist maksuliiki alates 1994. aastast, küll aga kiputakse seda terminit kasutatama kõnekeeles, tähistades sellega juriidilise isiku teenitud kasumilt võetavat tulumaksu.

<sup>165</sup> TuMS §-id 48-52.

<sup>166</sup> Euroopa Komisjon teostab järelevalvet ühenduse õiguse rakendamise ja ülevõtmise osas, mille üheks teostamise viisiks on rikkumismenetlus. Rikkumismenetluse võib jagada kaheks, millest esimene on ELTL artikli 258 ja teine artikli 260 alusel algatatud menetlus. Komisjon algatab vastavalt ELTL artiklile 258 rikkumismenetluse, kui ta on arvamusel, et liikmesriik ei täida ELTL-ist tulenevat kohustust.

<sup>167</sup> Välisministeeriumi aruanne. „Ülevaade Eesti osalemisest Euroopa Ühenduste Kohtu menetluses ja Eesti vastu algatatud rikkumismenetlustest 2004-2008“, 2009.a. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.vm.ee/sites/default/files/Ylevaade\\_EL\\_Kohtu\\_byroo\\_2004-2008.pdf](http://www.vm.ee/sites/default/files/Ylevaade_EL_Kohtu_byroo_2004-2008.pdf), 12.04.2013.a.

<sup>168</sup> Rikkumismenetlus koosneb tavapäraselt kolmest etapist. Esimeses etapis saadab Komisjon liikmesriigile ametliku märgukirja, milles sisaldub ülevaade Komisjoni etteheitest ning üleskutse liikmesriigile anda omapoolsed selgitused. Pärast liikmesriigi seisukohtade läbivaatamist võib järgneda Komisjoni põhjendatud arvamuse esitamine. Põhjendatud arvamuses kutsub Komisjon liikmesriiki üles rikkumist kõrvaldama, sätestades selleks tähtaja. Kui liikmesriik ja Komisjon ei jõua põhjendatud arvamuse etapis ühisele seisukohale, on Komisjonil õigus esitada hagi liikmesriigi vastu Euroopa Kohtusse.



filiaalist teise või Eestis asuvast peakontorist välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta soodsamalt kui mitteresidendi Eestis asuva püsiva tegevuskoha varade väljaviimist Eestist. Euroopa Komisjon oli arvamisel, et Eesti maksustas lubamatul moel püsiva tegevuskoha realiseerimata tulu.<sup>169</sup> Euroopa Komisjoni märgukirjast tulenes, et TuMS § 53 lõike 4 punkti 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga Eestis asunud püsivast tegevuskohast väljaviidava vara maksumus osas, mis ületab püsiva tegevuskoha varade soetusmaksumust. Seevastu kui varad jäävad Eestisse, siis selliseid näilikke tulusid ei maksustata.<sup>170</sup>

Mitteresidendist juriidilise isiku püsiva tegevuskoha maksustamist reguleerib TuMS § 53 ning selle kaudu tagatakse mitteresidendist juriidilistele isikutele jaotamata kasumi maksuvabastus, mis on Eesti juriidiliste isikute maksustamise läbiv põhimõte<sup>171</sup>. Seega sarnaselt residendist äriühinguga maksustatakse mitteresidendist juriidilise isiku püsivast tegevuskohast väljaviidav kasum alles selle jaotamise hetkel. Püsiva tegevuskoha puhul rakendatakse samuti (sarnaselt residendist äriühingu puhul) TuMS §-des 48-52 sätestatud<sup>172</sup> üldises korras, kuid kuna püsiv tegevuskoht ei ole iseseisev õigussubjekt<sup>173</sup>, siis TuMS-is on toodud sisse mõned täpsustavad klauslid, mis reguleerivad püsiva tegevuskoha ja peakontori vahelisi majandusoperatsioone<sup>174</sup>. Selleks näiteks on TuMS § 53 lõige 4, mille alusel maksustatakse mitteresidendi poolt püsivast tegevuskohast kasumi väljaviimist Eestist. TuMS § 53 lõiget 4 rakendatakse TuMS § 50<sup>175</sup> asemel, kuna püsiv tegevuskoht ei ole iseseisev õigussubjekt ja TuMS § 50 rakendamine seevastu eeldab kahe õigussubjekti olemasolu.

Enne rikkumismenetluse algatamist eristati TuMS § 53 lõikes 4 kolme kasumi väljaviimise viisi, milleks põhimõtteliselt ei olnud vajadust, sest kõik kolm punkti olid lõppkokkuvõttes taandatavad vaid ühele sisule – püsiva tegevuskoha vara viiakse püsiva tegevuskoha koosseisust välja<sup>176</sup>. TuMS § 53 lõige 4 nägi ette ka viited muu vara vastuandmisele või teenuse osutamisele, eristamaks kasumi väljaviimist muudest majandustehingutest. Kui väljamakse eest saadi ekvivalentne vastuhüve, siis ei olnud tegemist püsiva tegevuskoha

---

<sup>169</sup> Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr. 726. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee). 01.04.2013.a.

<sup>170</sup> Eesti Välimisministeeriumi EL õiguse büroo poolt autorile saadetud vastus teabenõudele seoses rikkumismenetlusega nr. 2007/2250, mis puudutab Eesti tulumaksuseaduse võimalikku vastuolu EÜ asutamislepingu artikliga 43 seoses Eestis asuvate püsivate tegevuskohtade varade väljaviimisega teistesse liikmesriikidesse. 03.05.2013.a. (lisa 1)

<sup>171</sup> Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk.292.

<sup>172</sup> Need paragrahvid sätestavad juriidiliste isikute tulumaksuobjektid ammendavalt.

<sup>173</sup> Vastavalt TuMS § 7 lõikele 1 on püsiv tegevuskoht majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis.

<sup>174</sup> Lehis, L. (viide 161), lk 991.

<sup>175</sup> Selle paragrahvi alusel maksustatakse tulumaksu dividendidelt ning muudelt kasumieraldistelt.

<sup>176</sup> Lehis, L. (viide 161), lk 991.

kasumi jaotamisega, kuigi omakapital väheneb (nt teenuse puhul). Kui aga vastuantava kauba või teenuse väärtus oli väiksem kui püsivast tegevuskohast väljaviidud vara väärtus või tehtud väljamakse suurus, siis tuli väärtuse vahe lugeda kasumi jaotamiseks ja vastavalt ka maksustada.<sup>177</sup>

Rahandusministeerium, mis koostas analüüsi Komisjoni märgukirjale vastamiseks, nõustus Euroopa Komisjoni hinnanguga selles osas, mis puudutas Eesti residendist äriühingust varade väljaviimise ja mitteresidendi püsivast tegevuskohast vara väljaviimise võrdlust. Samas leidis ta, et ei ole aga kohane võrrelda mitteresidendi püsivat tegevuskohta Eesti residendist äriühingu ettevõttega Eestis, kuna sellist ettevõtet maksustamisel äriühingust eraldi üksusena ei käsitata. Kohane võrdlusobjekt Eesti residendist äriühingule, kellel on samuti Eestis mitu ettevõtet, on mitteresident, kel on samuti mitmel pool Eestis ettevõtted, mis saavad moodustada ainult ühe püsiva tegevuskoha. Sellisel juhul ei maksustata püsiva tegevuskoha siseseid varade liikumisi samamoodi, nagu ei maksustata Eesti äriühingu siseseid varade liikumisi.

TuMS § 53 lõike 4 tehniline probleem seondus mõistega „kasumi jaotamine“. Kui juriidilise isiku puhul tähendab kasumi jaotamine dividendide maksmist, siis püsiva tegevuskoha kasumi jaotamist tähistati TuMS § 53 lõikes 4 mõistega „vara väljaviimine Eestist.“<sup>178</sup> Vastava sätte maksuobjektiks oli seega "püsivast tegevuskohast välja viidud vara, mis ületab püsiva tegevuskoha jaoks sisse toodud vara". Selline formuleering viitas sellele, et maksustatakse omakapitali vähenemine selle piirini, mis on mitteresidendi poolt püsivasse tegevuskohta paigutatud kapital. Kui aga näiteks kasvõi võrrelda püsiva tegevuskoha raamatupidamisaruannet äriühingu (AS, OÜ) raamatupidamisaruandega, on "püsiva tegevuskoha jaoks sisse toodud vara" analoogiks äriühingu aktsia- või osakapital (ja muud aktsionäride või osanike tehtud sissemaksed). Püsivast tegevuskohast vara väljaviimist võib aga seega võrrelda äriühingu aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksetega ning likvideerimisjaotistega.<sup>179</sup> Peamine probleem seisneski selles, et enne 2009.a. TuMS-i muudatusi<sup>180</sup> maksustas Eesti nimetatud väljamakseid „väljamakse saaja“ tasandil nagu kasu vara võõrandamisest (TuMS § 15)<sup>181</sup>.

---

<sup>177</sup> *Ibid*, lk. 1006.

<sup>178</sup> Lehis, L. (viide 171), lk.292.

<sup>179</sup> Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr. 726. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee). 01.04.2013.a.

<sup>180</sup> Tulumaksuseaduse eelnõu RT I 1999, 101, 93; 2008, 48, 269.

<sup>181</sup> Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr. 353. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee). 01.04.2013.a.

Alles peale 01.01.2009.a. TuMS-i muudatusi<sup>182</sup> hakati vastavaid väljamakseid maksustama väljamakse tegija ehk juriidilise isiku tasandil. TuMS § 15 maksustamisperioodiks oli kalendriaasta (TuMS § 3 lõige 1), mis tähendab, et tulumaks kuulus tasumisele väljamakse saaja poolt väljamakse tegemisele järgneval kalendriaastal, samas kui TuMS § 53 lõike 4 alusel tehtud väljamaksete maksustamisperiood on kalendrikuu (TuMS § 3 lõige 2) ja tulumaks kuulus tasumisele maksustamisperioodile järgneval kalendrikuul. Kokkuvõtvalt koheldi residendist äriühinguid eelpool mainitud tehingute osas soodsamalt kui mitteresidendist püsivat tegevuskohta oma vara väljaviimisel Eestist.

Peale rikkumismenetlust on TuMS-i sisse viidud rida parandusi ning täiendusi, et elimineerida rikkumismenetluse aluseks olevad puudujäägid. Sarnaselt äriühingu käsitlesega maksustatakse püsivale tegevuskohale omistatud kasum selle väljaviimisel (nagu dividend või muu kasumieraldis) ja püsiva tegevuskoha jaoks sissetoodud vara Eestist väljaviimist aga täiendavalt ei maksustata (sarnaselt omakapitali tehtud sisse maksetega). Maksustamisel ei tehta vahet, kas kasum on välja viidud rahalises või mitterahalises vormis. Seega kui püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel soetatakse vara, maksustatakse nimetatud vara väljaviimisel selle soetamismaksumust, mille puhul on sisuliselt tegemist püsivale tegevuskohale omistatud kasumiga, mis on teenimise hetkel maksustamata jäänud.<sup>183</sup> Kui kõnealuse vara väärtus on väljaviimise hetkeks suurenenud, selle väärtuse kasvu ei maksustata, kuna tegemist on realiseerimata kasuga, mida ei luba väljaviimise hetkel maksustada Euroopa Kohtu praktika (tulenevalt otsustest kohtuasjades *De Lasteyrie du Saillant* ning *N*). Nimetatud vara väärtuse suurenemist on lubatud maksustada vara võõrandamise hetkel, arvestades võimalikku vara väärtuse langust, kuid sellest loobutakse, kuna vastava informatsiooni saamine pärast vara Eestist väljaviimist on vähetõenäoline.<sup>184</sup> Rikkumismenetlus on praeguseks lõpetatud<sup>185</sup>.

TuMS eelnõuga täpsustati seaduse mõtet püsivate tegevuskohtade maksustamisel ja sõnastati TuMS § 53 lõige 4 ümber järgmiselt:

---

<sup>182</sup> Tulumaksuseaduse eelnõu RT I 1999, 101, 93; 2008, 48, 269.

<sup>183</sup> Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr. 726. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee). 01.04.2013.a.

<sup>184</sup> *Ibid.*

<sup>185</sup> Välisministeeriumi aruanne. „Ülevaade Eesti osalemisest Euroopa Ühenduste Kohtu menetluses ja Eesti vastu algatatud rikkumismenetlustest 2004-2008“, 2009. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.vm.ee/sites/default/files/Ylevaade\\_EL\\_Kohtu\\_byroo\\_2004-2008.pdf](http://www.vm.ee/sites/default/files/Ylevaade_EL_Kohtu_byroo_2004-2008.pdf), 12.04.2013.a.

*„Paragrahvi 50 alusel maksustatakse tulumaksuga püsivale tegevuskohale omistatud kasum, mis on maksustamisperioodil püsivast tegevuskohast rahalises või mitterahalises vormis välja viidud.”*

Autori hinnangul on uus regulatsioon selgem sõnastuse poolest, sest maksustamise sisu niivõrd kuivõrd ei muutunud.

### **3.3 Äriühingute ülepiirilise asukoha vahetamisega seotud ühinguõiguslik käsitlus**

See, kuidas teiste liikmesriikide äriühingud oma registrijärgset asukohta või tegelikku juhtimise keskust ühest liikmesriigist teise viivad, on toodud välja juba eespool. Siinkohal aga kirjeldab autor, millised võimalused (ühinguõiguslikult) on selleks Eestis.

#### **3.3.1 Eesti äriühingu ülepiiriline ühinemine**

Vastavalt rahvusvahelise eraõiguse seaduse (REÕS)<sup>186</sup> § 14 lõikele 1 lähtub Eesti inkorporatsiooniteooriast. See tähendab, et juriidiline isik on seotud selle õiguskorraga, kus ta on asutatud. Juriidilise isiku suhtes kehtiva õiguskorra muutmine on võimalik vaid juriidilise isiku lõpetamisega ning uue asutamisega teises riigis. Samas on juriidilisel isikul õigus valida, millises riigis ta tegutseb, sest tema suhtes kehtivat õiguskorda see ei mõjuta. Eestis hetkel kehtivad seadused ei võimalda äriühingute nõ emigratsiooni ega ka immigratsiooni, välja arvatud kui tegemist ei ole just Euroopa äriühinguga (SE). Emigratsiooni all tuleb siinkohal mõista äriühingu asukoha vahetust, mille käigus säilitatakse juriidilise isiku staatus äriühingu asukoha üleviimisel ühest riigist teise ja immigratsiooni all vastupidist protsessi, aga välismaa äriühingu liikumist teisest riigist Eestisse. Peamine põhjus, miks sellist emigratsiooni ja immigratsiooni ei ole võimalik teostada seisneb selles, et Eesti õigus tunnistab äriühingu juriidiliseks isikuks seadusest tulenevalt. Täpsemalt, vastavalt tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS)<sup>187</sup> § 26 lõikele 2 tekib eraõiguslikul juriidilisel isikul õigusvõime seadusega ettenähtud registrisse (äriregister) kandmisest. Juhul kui äriühing aga viib oma asukoha teise riiki, siis peaks sellega kaasnema tema Eesti registrist kustutamine, mis toob kaasa äriühingu lõppemise (TsÜS § 45 lg 2).

<sup>186</sup> Rahvusvahelise eraõiguse seadus. 27.03.2002.a. RT I 2002, 35, 217; RT I 2009, 59, 385.

<sup>187</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002.a. RT I 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010, 1.

Samas kui teise liikmesriigi äriühing peaks tahtma oma tegevuskoha tuua Eestisse ja lasta kanda ennast Eesti äriregistrisse, siis selleks ei näe kehtiv õigus ette mingeid võimalusi. Äriregistrisse kandmiseks on vaja siiski viia läbi uus äriühingu asutamine.

Üheks võimalikuks viisiks, kuidas Eesti äriühing ülepiirilisel liikuda saab on läbi restruktureerimisprotsessi, nimelt ühinemisel välismaa äriühinguga. See tähendab, et sihtriigis asutatakse uus juriidiline isik ja seejärel ühineb Eesti äriühing selle uue juriidilise isikuga sihtriigis. Eestis reguleerib selliseid ühinemisi tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 47 ja peamiselt äriseadustiku 6. jagu<sup>188</sup> (ÄS). Äriühingu ühinemisel (ühendatav ühing) teise äriühinguga (ühendav ühing) loetakse ühendatav ühing lõppenuks. Äriühingud võivad ühineda ka selliselt, et asutavad uue äriühingu. Sellisel juhul ühinevad ühingud loetakse lõppenuks. Äriühingute ühinemine toimub likvideerimismenetluseta. Ühinemisel läheb ühendatava ühingu vara, sealhulgas kohustused, üle ühendavale ühingule. Ühendatava ühingu osanikud või aktsionärid saavad ühinemisel ühendava ühingu osanikeks või aktsionärideks. Uue ühingu asutamisel saavad selle osanikeks või aktsionärideks ühinevate ühingute osanikud või aktsionärid. (ÄS § 391)

Ühinemist välisriigi (nn. piiriülese ühinemise direktiivi mõttes Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi) õigusele alluva äriühinguga ÄS-is enne 15.12.2007.a.<sup>189</sup> jõustunud seadusemuudatust ei reguleeritud. Vastava seadusemuudatuse väljatöötamisel aga jäeti Eesti äriregistrisse kantud äriühingute ühinemise regulatsioon muutmata ning regulatsiooni selguse ja arusaadavuse huvides<sup>190</sup> laiendati seda ka piiriülesele ühinemisele niivõrd, kui võrd direktiiv seda võimaldas.

Piiriülest ühinemist võivad teostada Eesti äriregistrisse kantud äriühingud, mis on juriidilised isikud ja millel on osa- või aktsiakapital. Piiriülesel ühinemisel ühendatava või ühendava ühinguna ei saa osaleda tulundusühistu. Selline piirang on kehtestatud seadusandja poolt seetõttu, et sellise tulundusühistute piiriülese ühinemise võimaldamise järele ei näi olevat otsest vajadust<sup>191</sup>. Seda peasjalikult seetõttu, et praegu kehtiva nõukogu 22. juuli 2003.a. määruse (EÜ) nr 1435/2003 Euroopa ühistu (SCE) põhikirja kohta, alusel on võimalik

<sup>188</sup> Äriseadustik. 15.02.1995.a. RT I 1995, 26, 355; RT I, 18.12.2012, 3, §-id 433<sup>1</sup> - 433<sup>9</sup>.

<sup>189</sup> Ühinemisdirektiivis nimetatud restruktureerimise viiside ühinguõiguslikud aspektid sätestas Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 26.10.2005. a direktiiv 2005/56/EÜ piiratud vastutusega äriühingute piiriülese ühinemise kohta. Nimetatud direktiivi pidid liikmesriigid siseriiklikusse õigusse üle võtma hiljemalt 15.12.2007. a. Eesti tegi seda ülalkirjeldatud ÄS muudatustega.

<sup>190</sup> Äriseadustiku ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskirja lk 2. Riigikogu 11. Koosseisu seaduseelnõu nr 102. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee), 01.03.2013.a.

<sup>191</sup> *Ibid.*

asutada Euroopa ühistu, millel on määruse kohaselt piiriülese asukohavahetuse võimalus. Seda peetakse antud juhul piisavaks võimaluseks<sup>192</sup>. Selline piirang võib aga olla diskrimineeriv ning ELTL artiklist 49 tuleneva asutamisvabaduse piiramine<sup>193</sup>, sest ÄS-i kohaselt on tulundusühistute ühinemine lubatud vaid olukorras, kui ühinevad Eesti tulundusühistud (ÄS § 428). Samas tulenevalt eelpool toodust (ÄS § 433<sup>1</sup> lg 3) on tulundusühistu ühinemine keelatud, kui ühinemisest võtab osa mõne teise liikmesriigi tulundusühistu. Seega Eesti tulundusühistuga liitumisel on teise liikmesriigi tulundusühistu halvemas olukorras kui Eesti tulundusühistu.

### 3.3.2 Euroopa äriühingute (SE) ülepiiriline liikumine

Euroopa äriühingute (SE) puhul on aga seevastu võimalik ilma oma tegevuse lõpetamiseta või uut juriidilist isikut asutamata viia oma Eestis registreeritud registrijärgne asukoht teise liikmesriiki. Registrijärgse asukoha üleviimine on võimalik Euroopa äriühingu määruse<sup>194</sup> artikli 8 alusel. Euroopa äriühingu määrust kohaldatakse alates 8. oktoobrist 2004.a. Kuna vastava määruse kohaselt peab nende tegelik asukoht (peakontor) asuma registrijärgse asukoha liikmesriigis, kaasneb registrijärgse asukoha üleviimisega ka nende maksuresidentsuse üleminek teise liikmesriiki.

Euroopa äriühingu (SE) suhtes kohaldatakse nii Euroopa Liidu regulatsiooni kui ka asjakohaseid Eesti siseriiklike reegleid, mis on hierarhiliselt üksteisega seotud. Euroopa äriühingu (SE) määrus on Eestis vahetult kohaldatav<sup>195</sup> ning vastav regulatsioon rakendub ülimuslikuna mistahes SE-ga seotud Eesti siseriiklike rakendusmeetmete suhtes. SE põhikirja rakendamiseks on Eestis vastu võetud selle rakendamise seadus<sup>196</sup> (mis reguleerib peamiselt SE mudeliga seotud rakendusküsimusi nagu asukoha muutmise kava, aktsionäride ja võlausaldajate kaitse, SE üheastmeline juhtimissüsteem jne.) ning töötajate üleühenduselise kaasamise seadus<sup>197</sup>.

---

<sup>192</sup> *Ibid.*

<sup>193</sup> Raudsepp, P. (viide 37), lk. 40.

<sup>194</sup> Nõukogu määrus 08.10.2001. a. 2157/2001/EÜ Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta.

<sup>195</sup> Määrus on EÜ teisese õiguse kõige tugevama õigusjõuga õigusakt, sest neil on üldine kehtivus, nad on tervikuna siduvad ja kehtivad vahetult kõikides liikmesriikides, mis ei vaja siseriiklikku õigusesse sisseviimist.

<sup>196</sup> Euroopa Liidu Nõukogu määruse (EÜ) nr 2157/2001 „Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta” rakendamise seadus. 10.11.2004. a. RT I 2004, 81, 543; RT I, 25.10.2012, 8.

<sup>197</sup> Töötajate üleühenduselise kaasamise seadus. 12.01.2005.a. RT I 2005, 6, 21; RT I, 04.07.2011, 1.

SE registrijärgse asukoha muutmisega Eestist teise liikmesriiki ei kaasne SE likvideerimist Eestis. SE lõpetamisel annab Eesti äriregistripidaja SE-le tähtaja, mille jooksul SE peab oma juhatuse viima oma registrijärgse asukoha vastavalt Nõukogu määruse artiklile 8 üle teise liikmesriiki. Tähtaeg aga ei tohi olla lühem kui kaks kuud.<sup>198</sup>

### **3.4 Äriühingute ülepiirilise liikumise maksuõiguslik käsitlus**

#### **3.4.1 Residendist äriühingu ülepiiriline ühinemine**

Ülepiirilise ühinemisega kaasatoovaid maksunduslike tagajärgi reguleerivad Eestis EL ja siseriiklikud õigusnormid. Paljudel EL õigusnormidel on otsene mõju (neile saab liikmesriikide kohtutes otseselt tugineda). Lisaks on Euroopa Ühenduse nii esmane kui teisene õigus ülimuslik sellega mitte kooskõlas oleva siseriikliku õiguse suhtes. Eestis on maksuõiguse arendamisel küllaltki suur tähtsus kohtupraktikal, sest areneva õigussüsteemi tingimustes on paratamatu, et kohtuvõim arendab kehtivat õigust edasi, täidab selles esinevaid lünki, juhhib seadusandja tähelepanu puudustele ning suunab ja juhendab seadusloojat õigetele radadele<sup>199</sup>.

Ülepiiriline ühinemine toob endaga kaasa maksustamise mõttes erinevaid olukordi, mis olenevad sellest, milline äriühing on ühendav, milline ühendatav ja ka sellest, kas peale ühinemist jääb Eestisse püsiv tegevuskoht või mitte. Juhul, kui Eesti äriühing ühineb teise liikmesriigi äriühinguga ja selle käigus jäävad Eesti äriühingu varad Eestisse (see tähendab, et Eestis moodustub teise liikmesriigi äriühingu püsiv tegevuskoht), siis sellises situatsioonis nõuab ühinemisdirektiiv tulumaksu kohustuse edasilükkamist. Nagu juba käesoleva töö eespool mainitud<sup>200</sup> on ühinemisdirektiivi peamine eesmärk äriühingute ühinemisel tekkiva maksukohustuse edasilükkamine, mitte aga selle kohustuse vältimine. Seega eelpool toodud ühinemise tulemusena lükatakse ühinemisel tekkiv maksukohustus edasi ja maksustatakse see omakapitali osa hiljem püsiva tegevuskoha tasemel TuMS § 53 alusel.

Ühineda on võimalik ka selliselt, et Eestis asuvate varade üleandjaks on mitteresidendist äriühing, ehk ühinev mitteresidendist äriühing annab üle oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha koosseisu kuuluvad varad teises liikmesriigis asuvale äriühingule. Kui

---

<sup>198</sup> Euroopa Liidu Nõukogu määruse (EÜ) nr 2157/2001 „Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta” rakendamise seadus, § 29.

<sup>199</sup> Lehis, L. (viide 171).

<sup>200</sup> Vt. punkti 1.1.2.

mitteresidendist äriühing annab ühinemise käigus üle kogu Eestis oleva vara, siis selle tulemusena ei jää Eestisse enam püsivat tegevuskohta. Mitteresidendi püsivast tegevuskohast vara väljaviimisega seotud maksustamist käsitleti juba käesoleva töö eespool seoses Eesti vastu algatatud rikkumismenetlusega. Antud olukorras toimuks maksustamine TuMS § 53 alusel, sest püsivale tegevuskohale omistatud kasum maksustatakse sarnaselt residendist äriühingu kasumiga ehk kasumi väljaviimise hetkel. Maksustamisel ei tehta vahet, kas kasum on välja viidud rahalises või mitterahalises vormis. Seega kui püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel soetatakse vara, maksustatakse nimetatud vara väljaviimisel selle soetamismaksumust, mille puhul on sisuliselt tegemist püsivale tegevuskohale omistatud kasumiga, mis on teenimise hetkel maksustamata jäänud.<sup>201</sup>

Käesoleva töö eesmärk on analüüsida aga maksustamisega seotud aspekte seoses Eestis registreeritud äriühingu ühinemisega teise liikmesriigi äriühinguga, kus varade üleandjaks on Eesti äriühing ja varade ülevõtjaks on teise liikmesriigi äriühing ehk ühendav ühing, ning peale ühinemist ei jääks Eestisse püsivat tegevuskohta. Ühinemisdirektiivis toodud äriühingute ühinemisel tekkiva maksukohustuse edasilükkamise eelduseks on asjaolu, et ühinemis-järgselt jäävad varad samasse liikmesriiki (tekib (püsiv tegevuskoht), ehk antud juhul Eestisse. Seega juhul, kui püsivat tegevuskohta Eestisse ei jää, ühinemisdirektiivis toodud maksukohustuse edasilükkamist rakendada ei saa.

Kui Eesti äriühing ühineb teise liikmesriigi äriühinguga ja Eestisse ei jää peale ühinemist püsivat tegevuskohta, siis maksustamise mõttes tähendab see seda, et maksustatakse „lahkuva“ äriühingu omakapital tulumaksuga, arvestades seejuures omakapitali tehtud sissemaksid<sup>202</sup>. Autori hinnangul on TuMS-i vastav regulatsioon (TuMS § 50 lõige 2<sup>2</sup>) sellise ühinemise maksustamise puhul ebaselge ning vastavad sätted kehvasti sõnastatud.

TuMS § 50 lõige 2<sup>2</sup> reguleerib residendist äriühingu kasumi maksustamist olukorras, kus ühing kustutatakse äriregistrist likvideerimiseta. Äriregistrist kustutamine ilma likvideerimiseta viitab asjaolule, et ettevõtte lõpetab Eestis tegutsemise, mida äriühingu ühinemine teise liikmesriigi äriühinguga ka selgelt kaasa toob. TuMS-i seletuskiri<sup>203</sup> aga täpsustab, et äriregistrist kustutamine ilma likvideerimiseta võib tähendada nii äriühingu tegutsemise lõpetamist Eestis, tegutsemise jätkamist püsiva tegevuskoha kaudu või

---

<sup>201</sup> vt. ka punkti 3.2.

<sup>202</sup> Lehis, L., Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk. 238.

<sup>203</sup> Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr. 353. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee), 01.04.2013.a.



majandustegevuse üleandmist mõnele teisele (loodavale või juba olemasolevale) äriühingule. Samuti, kui äriühing lõpetab Eestis majandustegevuse ja tal ei jää Eestisse ka püsivat tegevuskohta, maksustatakse äriühingu omakapitali osa, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid ehk sisuliselt tähendab see kapitali juurdekasvu maksustamist. Samas täpsustab aga seletuskiri, et kui ühing kustutatakse registrist ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise tõttu, siis ei toimu maksustamine TuMS § 50 lõike 2<sup>2</sup> alusel, vaid hiljem omandava, jaguneva või ümberkujundatud äriühingu tasemel üldises korras. Autori hinnangul on viimane lause TuMS-i seletuskirjas segadusttekitav ja eksitav, ning sellest tuleks ilmselt järeldada, et vastav lause kehtib vaid olukordadele, kui tegemist on vaid Eesti-siseste restruktureerimisprotsessidega. Seda seetõttu, et ülepiirilisel ühinemisel, kui omandavaks ühinguks on teises liikmesriigis asuv äriühing, ei saaks Eesti enam omandavat äriühingut üldises korras maksustada, sest Eestil puudub teises liikmesriigis maksustamispädevus. Autori hinnangul võib tegemist olla siinkohal väikese eksimusega. On raske uskuda, et seadusandja oleks tahtnud vabatahtlikult loobuda lahkuva äriühingu Eestis tekkinud kasumi maksustamisest. Kui see oleks nii, siis oleks seadusandja seda ka oma seletuskirjas põhjalikumalt käsitlenud. Autori arvates tuleks TuMS § 50 lõike 2<sup>2</sup> sõnastust kindlasti korrigeerida, vältimaks väärarusaamist nii seaduse regulatsiooni kui selle seletuskirja põhjal.

TuMS § 50 lõige 2<sup>2</sup> lisati TuMS-i 01.01.2009.a. jõustunud TuMS-i muudatustega<sup>204</sup>. 01.01.2009.a. TuMS-i muudatustega teostati üsna põhjalikud muudatused seoses likvideerimisjaotiste ja äriühingu omakapitali vähendamisel tehtavate väljamaksete maksustamisega, viies maksustamine väljamakse tegija tasandile. Nimelt, veel enne 01.01.2009.a. TuMS-i muudatusi oli sellise olukorra maksustamine viidud väljamakse saaja tasemele<sup>205</sup>. Eelnev tähendas, et kui residendist äriühing kustutati registrist ilma likvideerimiseta, siis maksustati tulumaksuga mitteresidendist aktsionäri või osaniku kasu, mis arvutati osaluse turuhinna ja soetamismaksumuse vahena (TuMS § 29 lõige 5<sup>1</sup>)<sup>206</sup>. Peale 01.01.2009.a. TuMS-i muudatusi aga toimub maksustamine sellises olukorras registrist kustutava Eesti äriühingu tasemel. Seega kehtiva TuMS-i kohaselt reguleerib TuMS § 50 lõige 2<sup>2</sup> residendist äriühingu kasumi maksustamist olukorras, kus äriühing ühineb teise liikmesriigi äriühinguga ning tal ei jää Eestisse püsivat tegevuskohta.

<sup>204</sup> Tulumaksuseaduse eelnõu RT I 1999, 101, 93; 2008, 48, 269.

<sup>205</sup> Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. (viide 203)

<sup>206</sup> Probleem tõusetus aga nende ühinemisel mitteresidentidega, kelle riigid on Eestiga sõlminud maksulepingud. Maksulepingute art 13 lg 4 annab eelkirjeldatud situatsioonis maksustamisõiguse üksnes ühendava äriühingu riigile. Seega ei võinud Eesti TuMS § 29 lõiget 5<sup>1</sup> kohaldada ning Eesti kaotas võimaluse Eestis tekkinud kasumit maksustada.

TuMS § 50 lõike 2<sup>2</sup> kohaldamisega on aga seotud rida probleemseid nüansse. Esmalt on see seotud nõ lahkuva äriühingu maksustamisega olukorras, kus tegelikult likvideerimist ei toimu (likvideerimisjaotisi ei maksta) ning kasumit ei realiseerita (dividende ega muid kasumieraldisi välja ei maksta). Lahkuv äriühing on TuMS-i kohaselt kohustatud Eestist lahkumise hetkel esmalt deklareerima äriregistrist ilma likvideerimiseta kustutamisel omakapitali osa ning seejärel maksma tulumaksu omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksuid. Maksustamisperiood on kalendrikuu (TuMS § 3 lõige 2), mis tähendab, et lahkuv äriühing on kohustatud esitama maksudeklaratsiooni maksustamiseperioodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks Maksu- ja Tolliametile (TuMS § 54 lõige 2) ning maksma samaks kuupäevaks ka tulumaksu vastavalt deklareeritule (TuMS § 54 lõige 4).

### **3.4.2 Euroopa äriühingu (SE) ülepiiriline liikumine**

EL Nõukogu määruse (EÜ) nr 2157/20011 Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta rakendamise seadus jõustus Eestis 10.12.2004.a. Nii EL Nõukogu määrus kui ka Eestis jõustunud rakendusakt ei reguleeri selliselt asutatud juriidilise isiku maksustamist. See on jäetud igale liikmesriigile, kus SE-l on registrijärgne asukoht, reguleerida erialavaldkonda kuuluvate õigusaktidega. TuMS-i viidi SE-ga seotud regulatsioon sisse 01.01.2007.a. TuMS-i muudatustega<sup>207</sup>. Täiendati eelkõige TuMS-i § 6 õiget 2 juriidiliste isikute osas, keda loetakse Eesti residendiks. Nimetatud lõike kohaselt on juriidiline isik resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Kuna SE ja SCE asutatakse mitte Eesti seaduse, vaid otsekohalduva EL määruse alusel, lisati samasse lõikesse erisus, mille kohaselt on Eesti resident ka selline Euroop äriühing ja Euroopa ühistu, kelle registreeritud asukoht on Eestis<sup>208</sup>. Seega muus osas kehtivad SE-le ja SCE-le TuMS-is sama regulatsioon, mis residendist äriühingutele.

Vastavalt SE määruse kohaselt on SE puhul võimalik ilma tegevuse lõpetamiseta ja uut juriidilist isikut asutamata võimalik viia oma Eestis registreeritud registrijärgne asukoht teise liikmesriiki. Registrijärgse asukoha üleviimisega kaasneb aga ka nende maksuresidentsuse üleminek teise liikmesriiki. TuMS-i mõistes tuleks sellist registrijärgse asukoha üleviimist käsitleda äriregistrist kustutamist ilma likvideerimiseta (§ 50 lõige 2<sup>2</sup>). Seega maksunduslikult käsitatakse antud olukorda sarnaselt eelpool toodud residendist äriühingu ülepiirilisel

<sup>207</sup> Tulumaksuseadus RT I 1999, 101, 903; 2006, 7, 41.

<sup>208</sup> Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 10. koosseisu seaduseelnõu nr 823.

ühinemisel. Ühinemisdirektiivi artikli 12 lõige 1 sätestab, et Euroopa äriühingu või Euroopa ühistu asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki ei tohi kaasa tuua sellise varjatud kapitalikasumi maksustamist, mis on saadud varast, mis jääb seotuks püsiva tegevuskohaga asutamislükmesriigis ja mis osaleb maksustamisel arvesse võetava kasumi või kahjumi tekkimises. Seega kui SE-l jääb peale registrijärgse asukoha üleviimist teise liikmesriiki Eestisse püsiv tegevuskoht, siis ei teki tema lahkumisel Eestis maksukohustust<sup>209</sup>. Sellisel juhul tekiks maksukohustus TuMS § 53 lõike 4<sup>3</sup> alusel, see tähendab, et äriühingu Eestis tekkinud kasum maksustatakse tulumaksuga selle püsivast tegevuskohast väljaviimisel.

Juhul kui SE-l ei jää Eestisse püsivat tegevuskohta peale registrijärgse asukoha üleviimist Eestist teise liikmesriiki, siis SE on kohustatud maksma tulumaksu, sarnaselt residentist äriühingu ühinemisel, omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid. Maksustamisperioodiks on kalendrikuu, mis tähendab, registrijärgse asukoha üleviimisele järgneval kalendrikuul on SE kohustatud esitamata Maksu- ja Tolliametile maksudeklaratsiooni maksustamisperioodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks ning maksma samaks kuupäevaks ka tulumaksu vastavalt deklareeritule<sup>210</sup>.

### **3.4.3 Eesti siseriikliku regulatsiooni võimalik vastuolu Euroopa Liidu õigusega**

Eestist lahkuva äriühingu maksustamist, kellel ei jää Eestisse püsivat tegevuskohta, reguleerib TuMS § 50 lõige 2<sup>2</sup>. Vastava sätte kohaselt määratakse kindlaks lahkuva äriühingu kasumi maksustamine ning TuMS § 54 lõike 4 kohaselt ka kohene tulumaksu tasumine ilma maksu ajatamise võimaluseta. Lahkuvate äriühingute maksustamisel TuMS § 50 lõike 2<sup>2</sup> alusel on teatav diskrimineeriv olemus. See peegeldub selles, et nõ lahkuva äriühing on kohustatud maksma maksu pelgalt lahkumise faktist, samas kui äriühing, mis jääks tegutsema Eestis edasi, leiaks kasumi maksustamine aset alles olukorras, kui toimub selle reaalne väljamaksmine.

Olles analüüsinud Euroopa Kohtu lahendeid ja Eesti seadusandlust leiab autor, et Eesti TuMS § 50 lõige 2<sup>2</sup> sätestab lahkumismaksu olukorras, kus Eesti residentist äriühing soovib viia oma asukoha teise liikmesriiki ilma, et Eestisse jääks püsivat tegevuskohta.

---

<sup>209</sup> TuMS § 50 lõige 2<sup>2</sup> viimane lause.

<sup>210</sup> vt. punkti 3.4.1.

Euroopa Kohus leidis *National Grid Indus* kohtuasjas, et õigusnormid, mille kohaselt äriühingu varalt saadud varjatud kasumi maksustamise summa määratakse lõplikult kindlaks hetkel, mis äriühing lakkab saamast juhtimise keskuse üleviimise tõttu päritoluliikmesriigis maksustatavat kasumit, ei ole vastuolus asutamisvabaduse põhimõttega (ELTL artikliga 49). Autor jagab Euroopa Kohtu hinnangut selles osas, et äriühingu asukoha viimine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki ei tohi kaasa tuua olukorda, kus päritoluliikmesriik peaks loobuma oma õigusest maksustada see kasum, mis on tekkinud tema makustamisvõime raames enne vastava asukoha muudatust. Juhul, kui selline olukord leiaks õigustust, muutuks majanduslik (ja ka õiguslik) keskkond siseturul väga ebastabiilseks, sest see tooks üsna tõenäoliselt kaasa äriühingute liigiheda ja kontrollimatu „liikluse“ maksude vältimise eesmärgil. Kuigi ühinguõiguses liigutakse Euroopa Liidu tasandil aina enam selles suunas, et lihtsustada mingi liikmesriigi õigusaktide kohaselt moodustatud äriühingu registrijärgse asukoha piiriülest muutmist ühenduse piires, peab ka maksuõiguslik regulatsioon sellisel juhul järgi jõudma. Liikmesriigid peavad otsima uusi maksustamislahendusi, kuidas seda „liikluskorraldust“ reguleerida, et säilitada stabiilne maksude laekumine. Tulenevalt Euroopa Kohtu seisukohtadest *National Grid Indus* kohtuasjas võib asuda seisukohale, et Eesti on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega õigustatud kindlaks määrama (nõudma lahkuval äriühingul esitada maksudeklaratsioon lahkumise hetkel) lahkumismaksu summa enne lahkuva äriühingu asukoha väljaviimist teise liikmesriiki.

Mis puudutab äriühingu varalt saadud varjatud kasumilt võetava maksu viivitamatut sissenõudmist ilma maksu ajatamise võimaluseta, kui äriühing viib oma asukoha üle teise liikmesriiki, siis Euroopa Kohus leidis *National Grid Indus* kohtuasjas, et see on asutamisvabaduse põhimõttega vastuolus. Tegemist on ebaproportsionaalse meetmega. TuMS-i normid näevad ette aga lahkumismaksu kohese sissenõudmise. Põhimõtteliselt näeb maksukorralduse seadus (MKS) ette võimaluse maksukohustuslasel taotleda maksuhaldurilt põhjendatud taotluse alusel maksuvõla ajatamist. Ajatamise taotlemise eelduseks on aga see, et maksukohustuslane on makseraskustes. (MKS § 111 lõige 1) See regulatsioon võin antud juhul lahkuvale äriühingule jääda liialt „kitsaks“.

Võttes arvesse Euroopa Kohtu ettepanekuid, peaks TuMS-i õigusnorme muutma nii, et need pakuksid maksumaksjatele võimaluse valida kahte moodi maksu tasumise vahel – maksusumma viivitamatu tasumise või maksusumma ajatatud tasumise. On keeruline hinnata, kui pikaks perioodiks võiks seadusandja ajatamist lubada, kas üheks aastaks, nagu seda tehti

Rootsis peale 2008. aasta Euroopa Komisjoni poolt algatatud rikkumismenetlust<sup>211</sup>. See vajaks süvendatumat analüüsi, mis hõlmaks juba endas ka raamatupidamuslikku hinnangut näiteks selles osas, kui kiiresti võib materiaalselt ja immateriaalselt põhivara amortiseerida jne.

See, kas ajatamist reguleerivate õigusnormide kohaselt lisandub maksusummale ka intress peaks olema Eesti enda siseriiklike normidega reguleeritav. Autori hinnangul peaks ajatamise võimaluste pakkumisel intressi maksmise kohustust sätestama, sest pole kahtlustki, et maksude ajatamisega kaasneks maksuhaldurile täiendavaid administratiivseid kulutusi, mis on seotud näiteks üleviidud varade jälgimisega. MKS-is (§ 115) on juba sätestatud üldine regulatsioon intressi tasumiseks, kui maksukohustuslane ei ole tasunud maksu seadusega sätestatud tähtpäevaks. Seega õiguslik raamistik intressi reguleerimiseks on kehtivas seadusandluses juba olemas.

Täiendavalt lahkumismaksu ajatamise võimaldamisele, lubab Euroopa Kohus liikmesriikidel sätestada ajatatava maksusumma tagamise meetmeid. Erinevalt oma varasematele otsustele *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* kohtuasjades on Euroopa Kohus *National Grid Indus* kohtuasjas maksusumma tagamise meetmeid lubanud, näiteks kasvõi pangagarantii seadmise näol. Seega kaasneks maksuhaldurile ka sellise meetme jälgimisega täiendav halduskoormus. MKS § 112 lõige 3 annab juba ka praegu maksuhaldurile õigusliku alusel nõuda maksuvõla tasumise ajatamise korral tagatist. Siiski puudutab see vaid maksude ajatamist, kui äriühing on taotlenud ajatamist makseraskuste korral.

Tulenevalt eelpool toodust leiab autor, et Eesti TuMS-i lahkumismakse puudutav regulatsioon ei ole täielikult kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Autori hinnangul on suures osas siiski kehtivas seadusandluses teatav õiguslik raamistik Euroopa Kohtu lahkumismakse puudutavate seisukohtade sisseviimiseks juba olemas. Näiteks, nii maksu(võla) ajatamine, intressi tasumise kohustus, kui maksukohustuslane ei ole tasunud maksu seadusega sätestatud tähtpäevaks, kui ka tagatise nõudmise õigus maksuhalduri poolt, on kehtivas seadusandluses mingil määral juba reguleeritud. Seega TuMS-i regulatsiooni Euroopa Liidu õigusega kooskõlla viimise üheks võimaluseks oleks näiteks täpsustada MKS-i regulatsiooni nii, et maksu ajatamist võivad taotleda mitte ainult makseraskustes olevad äriühingud, vaid erandina ka äriühingud, millele rakendatakse Eestist lahkumisel lahkumismakse TuMS § 50 lõike 2<sup>a</sup> alusel. Samas oleks võimalik muuta ka TuMS § 54 lõike 4 regulatsiooni, mis reguleerib tulumaksu tasumist maksumaksjate poolt § 48-53 alusel, täiendades seda erandiga, mis

---

<sup>211</sup> vt punkti 2.2.1.

sätetab lahkumismaksu ajatamise võimaluse. Kahtlemata on tegemist normitehniliselt keerulise ülesandega, sest nagu juba eespool mainitud on TuMS § 50 lõike 2<sup>2</sup> juba praegu ebaselge konstruktsiooniga ning vajaks esmalt paremat sõnastust. Kindlasti vajaks eespool toodud muudatuste normitehniline muutmise pikemat analüüsi ning sobiks ilmselt ka ühe uue uurimustöö eesmärgiks.

## Kokkuvõte

Ei ole kahtlustki, et viimastel aastakümnetel on äriühingute majanduskeskkond seoses globaliseerumisega ning kiiresti areneva tehnoloogia tõttu Euroopa Liidu tasandil väga kiiresti muutunud. Koos majanduskeskkonnaga on arenenud ka õiguskeskkond, mis väljendub erinevate regulatsioonide kui ka Euroopa Kohtu praktika arendamises. Seda arengut on soodustanud äriühingute suurenenud mobiilsus nii Euroopa Liidus kui ka rahvusvahelisel tasandil ja see on pannud proovile paljude liikmesriikide siseriiklikud ühinguõiguse ning maksuõiguse normid.

Euroopa Liidu siseturu eesmärgiks on kaotada tõkked kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vabalt liikumiselt Euroopa Liidu liikmesriikide vahel. Igasugused tõkked on oluliseks takistuseks äriühingute piiriüleseks majandustegevuseks Euroopa Liidus, nõrgestades liikmesriikide äriühingute konkurentsivõimet, sealhulgas pärssides äriühingute investeeringuid, laienemist teistesse liikmesriikidesse (asutamisvabadust) kui ka igapäevast äritegevust. Üheks sellisteks tähtsamateks tõketeks on maksutõkked. Käesolevas töös läbiviidud analüüs toob välja, et viimaste aastate Euroopa Komisjoni poolt liikmesriikide vastu algatatud rikkumismenetlused ja Euroopa Kohtu lahendid kinnitavad, et selliseid äriühinguid (ja ka füüsilisi isikuid) piiravaid maksutõkkeid, mis pärssivad äriühingutel ja füüsilistel isikutel viia oma elu – või asukoht teise liikmesriiki, rakendatakse liikmesriikide poolt arvukal määral.

Need maksutõkked, mis pärssivad äriühingutel ja füüsilistel isikutel kasutada oma Euroopa Liidu aluslepingutest tulenevaid põhiõigusi ja –vabadusi, on kahtlemata üheks komistuskiviks siseturu väljakujundamisel. Paljudes teistes Euroopa Liidu poliitikavaldkondades on vastuvõetud erinevaid ühtlustamise või vastastikuse tunnustamisega seotud meetmeid (positiivne integratsioon), maksuvaldkonnas on aga jätkuvalt peamiseks negatiivne integratsioon ehk Euroopa Kohtu lahenditele tuginedes tehtavad muudatused liikmesriikide seadustes. Teisisõnu tähendab see seda, et Euroopa Kohus tuvastab Euroopa Liidu aluslepingute sätetele tuginedes liikmesriikide seadusandlustes piiravad maksumeetmed ning vastavalt sellele kohustab liikmesriike neist loobuma.

Lahkumismaksud on üheks näiteks liikmesriikide poolt rakendatavatest piiravatest maksumeetmetest, mis teatud tingimustel takistavad äriühingutel (kui ka mõningate liikmesriikide puhul füüsilistel isikutel) kasutada Euroopa Liidu aluslepingutest tulenevaid

põhiõigusi ja -vabadusi, eelkõige asutamisvabadust. Lahkumismakse rakendatakse liikmesriikide poolt eelkõige teostamiseks maksustamispädevust oma riigi territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes, mida Euroopa Kohus on tunnustanud üheks legitiimseks eesmärgiks. Autori arvates on selline õigustus pädev, vastasel juhul muutuks majanduslik ja ka õiguslik keskkond siseturul väga ebastabiilseks, kuna maksustamise täielik puudumine riigist lahkumisel vallandaks tõenäoliselt äriühingute kontrollimatu „liikluse“ eesmärgiga vältida makse. Seega lahkumismaksud peaksid osaliselt vältima selliseid olukordi, kus ühe riigi resident viib oma elu – või asukoha teise liikmesriiki (tavaliselt soodsama maksukeskkonnaga) enne oma vara võõrandamist eesmärgiga täielikult vältida maksukohustust või vähemalt vähendada seda. Alati ei ole aga liikmesriikide poolt rakendatavad lahkumismaksud õigustatud. See tähendab, et need on liialt piiravad ning sellise piirangu kohaldamine ei ole asjakohane seaduse eesmärgi saavutamiseks ja nende rakendamisega minnakse kaugemale, kui taotletava eesmärgi saavutamiseks on vajalik, need on ebaproportsionaalsed.

Euroopa Kohus on teinud hiljuti märkimisväärsed kohtulahendeid lahkumismaksude valdkonnas, andes sellega liikmesriikidele varasemast selgemad juhised, kust läheb lahkumismaksude rakendamise lubatav piir. Kui *De Lasteyrie du Saillant* ja *N* lahendid andsid vaid aimdust, kuidas ja kas lahkumismakse ka äriühingutele võib rakendada, siis *National Grid Indus* kaasus tõi sellesse olulisemat selgust.

Autori hinnangul lahendas *National Grid Indus* kohtuotsus lahkumismaksude valdkonnas sama palju küsimusi, kui ta tekitas neid juurde. Olulisemateks Euroopa Kohtu seisukohtadeks, mida ootati alates *Daily Mail* kaasusest (puudutas ka äriühinguid), võib pidada, et liikmesriik võib oma maksustamispädevuse raames määrata kindlaks maksusumma äriühingu asukoha üleviimise hetkel, samas aga lahkumismaksu viivitamatut sissenõudmist tuleb lugeda asutamisvabaduse põhimõttega vastuolus olevaks. Euroopa Kohus viitas *National Grid Indus* kohtulahendis korduvalt oma varasemale otsusele kohtuasjas *N*, mis küll käsitleb füüsilistele isikutele kohaldatavaid lahkumismakse, kuid kaldus väga mitmes aspektis kõrvale sellest, mida ta oli varasemalt kinnitanud. Euroopa Kohtu hinnangul peaks äriühingutele antama lahkumismaksude tasumisel võimalus valida kahte moodi maksu tasumise vahel, millest esimene on maksusumma viivitamatu tasumine, ning teine on nimetatud maksusumma ajatatud tasumine. Juhul, kui äriühing peaks valima maksusumma ajatatud tasumise, siis vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele võib liikmesriik nõuda nii intressi



tasumist kui ka tagatise seadmist ning äriühing on kohustatud päritoluliikmesriigile esitama oma varade kohta maksudeklaratsioone kuni vara realiseerimiseni.

Eesti järgib ühinguõiguses inkorporatsiooniteooriat. See tähendab seda, et Eestis registreeritud (v.a. Euroopa äriühing (SE)) äriühingutel ei ole võimalik viia oma registreeritud asukoht teise liikmesriiki nii, et säilitatakse juriidilise isiku staatus. Kehtiv seadusandlus võimaldab sellist registrijärgse asukohavahetust vaid Eestis registreeritud Euroopa äriühingutel (SE) või läbi restruktureerimisprotsessi, näiteks kui Eesti äriühing ühineb ülepiirilisel teises liikmesriigis asuva äriühinguga. Seadusandja on seadnud piiranguid tulundusühistute piiriüleseks ühinemiseks, samas kui siseriiklikele ühinemistele piiranguid ei kehtestata. Antud olukorda võib vaadelda kui asutamisevabaduse piiramisena, mis võib Eestile kaasa tuua järjekordse rikkumismenetluse algatamise.

Eesti residendist äriühingu ühinemist teises liikmesriigis asuva äriühinguga ja SE registrijärgse asukoha üleviimist teise liikmesriiki, nii et Eestisse ei jää püsivat tegevuskohta, tuleks TuMS § 50 lõike 2<sup>2</sup> kohaselt käsitleda kui registrist kustutamist ilma likvideerimismenetluseta. Vastav säte on aga kehvasti sõnastatud ja ka seaduse seletuskiri ebaselge, jättes arusaama, justkui seadusandja on loobunud eelpool toodud ülepiirilise ühinemise maksustamisest. Autori arvates on see vähetõenäoline, et Eesti loobuks äriühingute liikumisel ülepiirilisel oma maksustamise õigusest, pigem tuleks seda vaadelda, kui seadusandja „tehnilist praaki“.

Võib tõdeda, et TuMS § 50 lõike 2<sup>2</sup> alusel rakendab Eesti nõ lahkuvatele äriühingutele, kellel ei jää Eestisse püsivat tegevuskohta, lahkumismaksu. Autor ei ole pädev kinnitama, kas tegemist on liialt piirava ehk ebaproportsionaalse maksumeetmega, seda peab kinnitama Euroopa Kohus. Küll aga on, tulenevalt viimaste aastate Euroopa Kohtu praktikast, võimalik tõmmata paralleele ning analüüsida, kas ja millisel määral võib TuMS olla vastuolus Euroopa Liidu õigusega.

Euroopa Kohtu praktika kohaselt võivad liikmesriigid määrata lõplikult kindlaks äriühingu varalt saadud varjatud kasumi maksustamise maksusumma hetkel, mil äriühing lõpetab saamast oma päritoluliikmesriigis maksustatavat kasumit. Eesti TuMS-i regulatsiooni (§ 50 lõige 2<sup>2</sup>) tuleb selles valguses lugeda kooskõlas olevaks. Samas aga ei lubanud Euroopa Kohus rakendada äriühingu varalt saadud varjatud kasumilt võetava maksu viivitamatut sissenõudmist ilma maksu ajatamise võimaluseta. TuMS näeb ette selles osas kohese

(maksustamisperiood on kalendrikuu) maksu tasumise ilma ajatamise võimaluseta. Põhimõtteliselt oleks äriühingul võimalik põhjendatud taotluse alusel MKS-is sätestatud korras taotleda maksu ajatamist, aga selle eelduseks on, et äriühing on makseraskustes. Ajatamist reguleerivate õigusnormide kohaselt peaks lahkumismaksu ajatamise võimaluse pakkumisel sätestama intressi maksmise kohustuse, sest pole kahtlustki, et lahkumismaksu ajatamisega kaasneks maksuhaldurile täiendavaid administratiivseid kulutusi, mis on seotud näiteks üleviidud varade jälgimisega, tagatise seadmise kontrollimisega jne.

Erinevalt oma varasematest otsustest, on Euroopa Kohtu viimaseks seisukohaks, et liikmesriigid võivad maksude ajatamisel nõuda äriühingutelt tagatise seadmist, näiteks pangagarantii näol. Jällegi on Eestis võimalik kehtiva seadusandluse alusel maksuhalduril nõuda maksukohustuslaselt tagatist maksuvõla ajatamise korral, aga hetkel puudutab see vaid maksude ajatamist makseraskustes oleva äriühingu korral.

Tulenevalt eelpool toodust on autor arvamusel, et Eesti TuMS-i lahkumismakse puudutav regulatsioon ei ole täielikult kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Samas on aga kehtivas seadusandluses õiguslik raamistik paljuski juba olemas, et viia sisse Euroopa Kohtu praktikas selginenud seisukohti. Kuna MKS pakub juba teatud tingimustel võimalust maksukohustuslasel maksu(võlga) ajatada koos intressi nõudmisega ja maksuhalduril nõuda ajatamise korral tagatist, siis üheks võimaluseks oleks täpsustada MKS-i regulatsiooni nii, et maksu ajatamist võivad taotleda mitte ainult makseraskustes olevad äriühingud, vaid ka äriühingud, millele rakendatakse lahkumismaksu. Kuidas see kõik normitehniliselt kirja panna nii TuMS-i kui ka MKS-i, vääriks autori hinnangul pikemat analüüsi ning sobiks ilmselt ka ühe uue uurimustöö eesmärgiks.

Käesoleva töö eesmärgiks oli välja selgitada, kas Eesti TuMS on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega olukorras, kus Eestis registreeritud Euroopa äriühing (SE) viib oma tegutsemiskoha teise liikmesriiki või Eesti äriühing ühineb teise liikmesriigi äriühinguga nii, et Eestisse püsivat tegevuskohta ei jää. Eelpool toodust selgus, et TuMS-i regulatsioonis on puudujääke. Tulenevalt Euroopa Liidu õigusest tuleb sellises olukorras Eesti õiguse rakendamise loobuda ning lähtuda Euroopa õigusest. Kindlasti aga tuleks võtta ette samme nende puudujääkide kõrvaldamiseks, vältimaks kahjulikke tagajärgi.

## **Exit Taxes in Estonia in Light of the ECJ's Practice**

There is no doubt that in recent decades, the business environment at the level of the European Union (EU) has changed very rapidly due to the globalization and emerging technologies. The legal environment has evolved along with the economic environment, which is reflected in the development of various regulations, as well as the European Court of Justice's (ECJ) practice. This development has been promoted by the increased mobility of companies, both in the EU and international level, and it has put to the test the domestic company law and tax law provisions of many Member States.

The aim of the EU's internal market is to remove barriers from the free movement of goods, persons, services and capital between the Member States. All kinds of barriers are important obstacles to the cross-border economic activities of companies in the EU, thus undermining the competitiveness of companies, including discouraging investment by companies, expansion to other Member States (freedom of establishment), as well as everyday business activities. One of the most important barriers are tax barriers. The analysis carried out in this thesis points out that in recent years the infringement proceedings initiated by the European Commission against the Member States and the ECJ's judgements confirm, that such restrictive tax barriers that refrain companies and natural persons from transferring their place of residence or business to other Member State, are implemented by the Member States numerously.

These tax barriers that restrict companies and natural persons in using their fundamental rights and freedoms that derive from the Treaties of the EU, are undoubtedly one of the stumbling blocks in forming the internal market. In many other EU policy areas a variety of harmonization or mutual recognition measures have already been adopted (positive integration), however tax sphere remains impacted by the negative integration, that means that the ECJ judgements serve as the basis for changing the national regulations. In other words, it means that the ECJ identifies based on the Treaties of the EU the restrictive tax measures stipulated in the legislation of a Member State and after that requires the Member State to eliminate such restrictive measures.

Exit tax is one of the restrictive tax measures implemented by the Member States which under certain circumstances prevent companies (as well as natural persons in some of the Member States) using fundamental rights and freedoms, particularly the freedom of establishment

guaranteed by the EU Treaties. Exit taxes are imposed by the Member States in order to implement their taxing powers in relation to the activities carried out on their own territory. This has been confirmed as a legitimate aim by the ECJ. The author also considers this view to be competent, as otherwise the economic and legal environment in the domestic market would become very unstable, because a complete lack of taxation on exit would unleash uncontrollable "traffic of companies" with the aim of avoiding taxes. Thus, exit taxes are expected to partially avoid such situations in which a resident of one country transferring its place of residence or business to another Member State (usually with a more favorable tax environment) prior to the transfer of its assets with the aim of avoiding tax liability in full or at least reduce it. However, Member States' exit taxes are not always justified, it means that they are too restrictive, and the application of such a restriction is not appropriate to achieve the objective of the act and its implementation goes beyond what is necessary to attain the objective pursued, they are simply disproportionate.

ECJ has made significant judgements in the field of exit taxes, thus giving the Member States clearer instructions, where the acceptable limit for the application of exit taxes lies. The judgements in *De Lasteyrie du Saillant* and *N* cases gave only a hunch, if and how exit taxes could be implemented to companies. *National Grid Indus* case brought light to this important clarification.

In the authors opinion the *National Grid Indus* judgement in the field of exit taxes solved many questions, but gave rise to many new ones. The most important positions of ECJ which were awaited from the *Daily Mail* case, was that Member States may impose exit taxes within their taxation powers (territoriality principle) at the moment when the company transfers its place of business to the other Member State, however, the prompt recovery of exit tax is considered to be contrary to the principle of freedom of establishment. The ECJ referred in *National Grid Indus* repeatedly to *N* judgement, which concerned exit taxes imposed on natural persons, but deviated greatly in many aspects from what ECJ had previously stated in *N*. According to the ECJ, companies should be given the opportunity to choose between two ways in paying exit tax, among which the first is the immediate payment of the tax, and the second is the deferred payment. In case the company will choose to payment the tax in installments, then according to the applicable national law, Member States may require the payment of interest, as well as the provision of a security, and the company is required to submit to the Member State the declaration of its assets on tax returns until the assets have been realised.

Estonia follows incorporation theory in the company law. This means that companies registered in Estonia (excluding European company (SE)), are not able to transfer their registered office to another Member State so that they retain their status of as a legal person. Current legislation allows such transfer of place of business to SE's or in the case of a restructuring process, for example, when the Estonian company merges with a company located in another Member State. However, the legislator has set restrictions for the cross-border mergers of commercial associations, while there are no restrictions imposed to domestic mergers of such companies. This situation can be seen as a restriction on freedom of establishment, which may lead to another infringement proceeding initiated by the European Commission.

Estonian resident company's merger with a company located in another Member State, and the transfer of the registered seat of the SE to another Member State, so that there will not remain any permanent establishment in Estonia, should be treated as deletion from the register without liquidation and taxed according to Art 50 Sec 2<sup>2</sup> of the Estonian Income Tax Act (ITA or the Act). This provision of the Act, is however poorly worded and the explanatory memorandum is unclear, leaving the impression as if the legislature has waived the right to tax the above mentioned merger. It is unlikely that Estonia will abandon its right of taxation of cross-border merger of companies, rather it should be seen as the legislator's "technical accident".

Art 50 Sec 2<sup>2</sup> of the ITA is the basis for application of exit taxes to companies which are „leaving“ Estonia and which will not have any permanent establishment in Estonia afterwards. The author is not competent to declare whether the exit tax imposed is overly restrictive or disproportionate, this must be confirmed by the ECJ. However, due to the ECJ's practice in recent years, it is possible to draw parallels and analyze, whether and to what extent the ITA may be contrary to the EU law.

According to the ECJ's practice, Member States may determine the tax due on the unrealised capital gains that have arisen in its territory at the time when its power of taxation in respect of the company in question ceases to exist. ITA's regulation (Art 50 Sec 2<sup>2</sup>) must be read compatible in this respect. At the same time, ECJ did not allow immediate taxation of the unrealised capital gains relating to the assets transferred without the possibility of tax deferral. ITA provides, however, immediate (the tax period is a calendar month) taxation without the

possibility of tax deferral. Basically, at the moment it is possible for a company to apply for the tax deferral under the conditions set by the Taxation Act, but the assumption is that the company is experiencing financial difficulties.

Unlike its previous decisions, the ECJ has taken a position that the Member States may require companies to guarantee the establishment of the deferred payment of taxes, for example, in the form of a bank guarantee. Again, it is possible under the current legislation in Estonia, that the tax authorities may require a guarantee provided by the taxpayer in case of tax deferral, but it applies only in case the company with financial difficulties. When offering the taxpayer the possibility of tax deferral, the interest obligation should be stipulated, because there is no, that the deferred payment of exit taxes will bring forth additional administrative costs, which are related with tracking the transferred assets, monitoring the collateral etc.

Unlike from its previous judgements, the ECJ's final position is that, the Member States may require from companies a security in order to guarantee the deferred payment of taxes, for example, in the form of a bank guarantee. Again, under the effective law, the tax authority may require a security from taxpayers, however it is currently only related with the deferred payment of taxes when the taxpayer is in financial difficulties.

Due to the above, the author believes that ITA's regulations concerning exit tax is not fully in line with the EU law. As the current Taxation Act offers already for certain legal framework, such as the possibility of deferred payment of taxes (tax arrears), and the tax authorities may require guarantee in case of tax arrears, then one option would be to extend the regulation in the Taxation Act, so that the exit tax deferral may apply not only to the distressed companies, but also to the companies that are deleted from the register without liquidation, and that will not leave behind any permanent establishment in Estonia. The same would apply in the case of collateral. It deserves however a longer analysis worth of a new thesis, in order to figure out how to change ITA and Taxation Act according to legal technique.

The aim of this thesis was to determine whether ITA is in line with the EU law in a situation where the European company (SE) registered in Estonia transfers its seat to another Member State or an Estonian company merges with another company in another Member State, and they will not leave behind any permanent establishment in Estonia. Taking into account the above, it appeared that ITA's regulation has some deficiencies. In this situation Estonian law should be waived and EU law should be exercised. Certainly, however, immediate steps should be taken for eliminating these deficiencies, in order to avoid adverse consequences.

## **Kasutatud lühendid**

Art artikkel

ECJ European Court of Justice

EK Euroopa Kohus

EKo Euroopa Kohtu otsus

EL Euroopa Liit

EU European Union

EÜ Euroopa Ühendus

ITA Estonian Income Tax Act

MKS maksukorralduse seadus

OECD Organisation of Economic Cooperation and Development (Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon)

REÕS rahvusvahelise eraõiguse seadus

SCE Societas Cooperativa Europaea ehk Euroopa tulundusühistu

SE Societas Europaea ehk Euroopa äriühing

Sec Section (lõige)

TuMS tulumaksuseadus

TsÜS tsiviilseadustiku üldosa seadus

ÄS äriseadustik



## Kasutatud materjalide loetelu

### Kasutatud kirjandus

1. Antsu, G., Olenko, K., Veebel, V. Euroopa Liidu poliitikavaldkonnad. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.riigikantselei.ee/failid/EL\\_poliitikavaldkonnad.pdf](http://www.riigikantselei.ee/failid/EL_poliitikavaldkonnad.pdf), 01.05.2012.a.
2. Carramachi, B.M., Exit taxes and the OECD Model Convention: Compatibility and double taxation issues. Tax Notes International, Vol. 49, No 3. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.linklaters.com/pdfs/publications/brazil/ExitTaxes\\_OECDModel.pdf](http://www.linklaters.com/pdfs/publications/brazil/ExitTaxes_OECDModel.pdf), 30.04.2013.a.
3. Dahlberg, M. Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital. The Hague, Kluwer Law International, 2005. [363 lk.]
4. Eerola, R., Mylly, T., Saarinen, P. Euroopa Liidu õiguse alused. Tartu: Tartu Ülikool, 2001. [279 lk.]
5. Eesti Välisministeeriumi EL õiguse büroo poolt autorile saadetud vastus teabenõudele seoses rikkumismenetlusega nr. 2007/2250, mis puudutab Eesti tulumaksuseaduse võimalikku vastuolu EÜ asutamislepingu artikliga 43 seoses Eestis asuvate püsivate tegevuskohtade varade väljaviimisega teistesse liikmesriikidesse. 03.05.2013.a. (lisa 1)
6. Euroopa Parlamendi 10.03.2009.a. resolutsioon soovitud komisjonile äriühingu registrijärgse asukoha piiriülese muutmise kohta. (2008/2196(INI)). Äriühingu registrijärgse asukoha piiriülene muutmine. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:087E:0005:0009:ET:PDF>, 19.04.2012.a.
7. Euroopa Parlament. Euroopa Parlamendi resolutsiooni ettepanek Euroopa Komisjonile äriühingu asukoha piiriülesest muutmist käsitleva neljateistkümnenda äriühinguõiguse direktiivi kohta antavate soovitudustega. 09.01.2012.a. (2011/2046(INI)). Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2012-0008+0+DOC+XML+V0//ET>, 01.05.2013.a.
8. Euroopa Ühenduse Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele. Liikmesriikide otsese maksustamise süsteemide koordineerimine siseturul. KOM (2006) 823. Brüssel. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:et:PDF>, 01.05.2013.a.

9. European Union. Press release IP/09/1460. Direct taxation: The European Commission refers Spain and Portugal to the European Court of Justice. Brüssel, 8 October 2009. Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1460&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>, 14.04.2012.a.
10. European Union. Press release IP/10/299. Direct taxation: The European Commission requests Belgium, Denmark and the Netherlands to change restrictive exit tax provision for companies and closes a similar case against Sweden. Brüssel, 18 March 2010. Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/299&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>, 14.04.2012.a.
11. European Union. Press release. IP/08/1531. Direct taxation: The European Commission requests Spain to change restrictive exit tax provisions for individuals, Brussels, 16 October 2008. Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1531&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>, 14.04.2012.a.
12. European Union. Press release. IP/08/1813. Direct taxation: The European Commission requests Portugal and Spain to change restrictive exit tax provisions for companies. Brussels, 27 November 2008. Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1813&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>, 14.04.2012.a.
13. Komisjoni 19.12.2006.a. teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus-ja Sotsiaalkomiteele. Maksustamine riigist lahkumisel ja vajadus kooskõlastada liikmesriikide maksupoliitikaid. Arvutivõrgus kättesaadav: KOM (2006) 825. Brüssel. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0825:FIN:ET:HTML>, 03.05.2013.a.
14. Kõiv, Elise. Lahkumismaksud Euroopa Ühenduse õiguse ja OECD mudellepingu valguses. Bakalaureusetöö. Tallinn: Tartu Ülikool, 2009. [56 lk.]
15. Laloo, H., Smet, P. Draft bill improves Belgian tax treatment of dividends on portfolio investments. Areas of expertise, 24 February 2011. Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://www.allenoverly.com/AOWEB/AreasOfExpertise/Editorial.aspx?contentTypeID=1&itemID=60330&prefLangID=410>, 14.04.2012.a.
16. Lang, M. Otsene maksustamine. Euroopa Kohtu viimase aja arengutendentsid. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006. [171 lk.]
17. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn, Juura, 2004. [479 lk.]
18. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn, Juura, 2012. [392 lk.]

19. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, 2000. [1190 lk.]
20. Merks, P., van Gelder, G. Dutch Legislation Targets Deferral of Exit Taxes. *Tax Notes International*, Vol 66, No 11, pp 996-998.
21. O'Shea, T. Dutch Exit Tax Rules Challenged in *National Grid Indus*. *Tax Analysts*, January 16, 2012. [201-205 pp]
22. Oppermann, T. Euroopa õigus. Tallinn: Juura, 2002. [818 lk.]
23. Pihlgren, C., Rabe, M., Report on changes to company and personal income tax rules, proposals for a 2011 amendment of the tax rules for investment funds and CFC legislation, and new case law on the taxation of employee stock awards. *International Tax Review*. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.itrworldtax.com/Guide/538/Sweden.html>, 14.04.2012.a.
24. Pistone, P. Workshop on Tax Treaties and European Law. European Commission, Brussels 5 July 2005. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/pistone\\_report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/pistone_report_en.pdf), 21.04.2012.a.
25. Pormeister, K. Otsene maksustamine — kuhu on tõmmatud liikmesriigi pädevuse piir? *MaksuMaksjad*, 2012, 1, lk. 29-31.
26. Press release IP/08/1362. Direct taxation: Commission requests Sweden to change restrictive exit tax provisions for companies. 18.09.2008. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1362&type=HTML>, 13.04.2012.a.
27. Raudsepp, P. Liikmesriikide äriühingute piiriüleste restruktureerimiste maksustamine tulumaksuseaduses ühinemisdirektiivi valguses. Magistritöö. Tallinn: Tartu Ülikool, 2008. [92 lk.]
28. Raudsepp, P. Piiriülesed restruktureerimised ja tulumaks. Ühinemisdirektiivist üldiselt ning selle isikuline käsitusala. *MaksuMaksja*, 2010, 2, lk. 36-39.
29. Riigikogu Kantselei õigus- ja analüüsiosakond. Ettevõtte tulumaksu mõju Eesti majandusarengule. Teemaleht, Nr 2. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee/doc.php?85639>, 03.04.2013.a.
30. Steiner, J., Woods, L., Twigg-Flesner, C. *EU Law*. 9th Edition. Oxford, 2006, [695 p]
31. Stricklin-Coutinho, K. Where now for exit taxes after National Grid decision? *International Tax Review*, 28 Nov 2011. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/2941182/Where-now-for-exit-taxes-after-National-Grid-decision.html>, 30.05.2013.a.
32. Tammert, P. *Tulumaks*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006. [154 lk.]

33. Terra, B.J.M., Wattel, P.J. Euroopa maksuõigus. Tallinn, Sisekaitseakadeemia, 2006. [607 lk.]
34. Terra, B.J.M., Wattel, P.J. European tax law. 6th edition. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012. [1107 p]
35. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr. 726. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee), 01.04.2013.a.
36. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr. 353. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee), 01.04.2013.a.
37. Ulst, Ingrid. Euroopa äriühingu mudel ja selle rakendamine finantssektori äriühingute poolt. Juridica, 2005, VII, lk. 466-474.
38. Uustalu, E. Euroopa Komisjoni rikkumismenetlused otseste maksude osas. MaksuMaksja, 2010, 4, lk. 9-11.
39. Vutt, A. Äriühingute vastastikune tunnustamine ja asukohavahetus Euroopa Liidus. Juridica, 2007, II, lk. 99-107.
40. Välisministeeriumi aruanne. „Ülevaade Eesti osalemisest Euroopa Ühenduste Kohtu menetluses ja Eesti vastu algatatud rikkumismenetlustest 2004-2008“, 2009. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.vm.ee/sites/default/files/Ylevaade\\_EL\\_Kohtu\\_byroo\\_2004-2008.pdf](http://www.vm.ee/sites/default/files/Ylevaade_EL_Kohtu_byroo_2004-2008.pdf), 12.04.2013.a.
41. Äriseadustiku ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse seletuskiri. Riigikogu 11. koosseisu seaduseelnõu nr 102. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.eelnoud.valitsus.ee](http://www.eelnoud.valitsus.ee), 01.04.2013.a.

### **Kasutatud normatiivmaterjal**

42. Bulletin of the European Communities. Conventions concluded by the Member States of the European Communities pursuant to EEC Treaty Article 220. Convention on the Mutual Recognition of Companies and Bodies Corporate. 29 February 1968. Supplement 2/69, pp 7-18. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://aei.pitt.edu/5610/1/5610.pdf> , 02.05.2013.a.
43. Euroopa Liidu Nõukogu 14.12.2005. a. määruse (EÜ) nr 1435/2003 „Euroopa ühistu (SCE) põhikirja kohta” rakendamise seadus. RT I 2005, 71, 543; 25.10.2012, 1.
44. Euroopa Liidu Nõukogu 10.11.2004. a. määruse (EÜ) nr 2157/2001 „Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta” rakendamise seadus. RT I 2004, 81, 543; 25.10.2012, 1.
45. Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. - ELT C 83, 30.3.2010.a., lk 366—388.

46. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 26.10.2005. a. direktiiv 2005/56/EÜ piiratud vastutusega äriühingute piiriülese ühinemise kohta. - ELT L 310, 25.11.2005, lk 1-9.
47. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002.a. RT I 2002, 26, 150; RT I, 17.04.2013, 13.
48. Nõukogu 08.10.2001.a. direktiiv 2001/86/EÜ, millega täiendatakse Euroopa äriühingu põhikirja töötajate kaasamise suhtes. - EÜT L 294, 10.11.2001, lk 22-32.
49. Nõukogu 19.10.2009.a. direktiiv 2009/133/EÜ, eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta. - ELT L 310, 25.11.2009, lk 34—46.
50. Nõukogu 15.03.1976.a. direktiiv 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel. - EÜT L 73, 19.03.1976, lk 18-23.
51. Nõukogu 19.12.1977.a. direktiiv 77/799/EÜ, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas. - EÜT L 336, 27.12.1977, lk 15-20.
52. Nõukogu 23.07.1990.a. direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta. - EÜT L 225, 20.8.1990, lk 1-5.
53. Nõukogu 22.07.2003.a. määrus 1435/2003/EÜ Euroopa ühistu (SCE) põhikirja kohta.- ELT L 207, 18.8.2003, lk 1-24.
54. Nõukogu 08.10.2001. a. määrus 2157/2001/EÜ Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta. - ELT L 294, 10.11.2001, lk 1-21.
55. Rahvusvahelise eraõiguse seadus. 27.03.2002.a. RT I 2002, 35, 217; RT I 2009, 59, 385.
56. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002.a. RT I 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010, 1.
57. Tulumaksuseadus. 15.12.1999. a. RT I 1999, 101, 903; RT I, 20.03.2013, 1.
58. Töötajate üleühenduselise kaasamise seadus. 12.01.2005.a. RT I 2005, 6, 21; RT I, 04.07.2011, 1.
59. Äriseadustik. 15.02.1995.a. RT I 1995, 26, 355; RT I, 18.12.2012, 3.

## **Kasutatud kohtupraktika**

60. EKo 05.05.1982, C-15/81, *Gaston Schul*
61. EKo 28.01.1986, C-270/83, *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Prantsuse Vabariik*

62. EKo 27.09.1988, C-81/87, *Daily Mail*
63. EKo 28.01.1992, C-204/90, *Bachmann*
64. EKo 14.02.1995, C-279/93, *Schumacker*
65. EKo 15.05.1997, C-250/95, *Futura Participations SA ja Singer*
66. EKo 16.07.1998, C-264/96, *ICI*
67. EKo 29.04.1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*
68. EKo 28.10.1999, C-55/98, *Vestergaard*
69. EKo 18.11.1999, C-200/98, *X AB and Y AB*
70. EKo 05.11.2002, C-208/00, *Überseering*
71. EKo 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*
72. EK 17.04.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, kohtujurist Mischo ettepanek
73. EKo 07.09.2004, C-319/02, *Manninen*
74. EKo 13.12.2005, C-411/03, *Sevic Systems AG*.
75. EKo 07.09.2006, C-470/04, *N*
76. EK 30.03.2006, C-470/04, *N*, kohtujurist J. Kokotti ettepanek
77. EKo 18.07.2007, C-231/05, *Oy AA*
78. EKo 10.04.2008, C-446/03, *Marks & Spencer*
79. Sweden – Regeringsrätten, 6639-06, 24.04.2008. -Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://www.juradmin.eu/docs/BE02/BE02000877.pdf> , 14.04.2012.a.
80. EKo 16.12. 2008, C-210/06, *Cartesio*
81. EKo 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*
82. EK 08.09.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, kohtujurist J. Kokotti ettepanek
83. EKo 31.01.2013, C-301/11, *Komisjon versus Madalmaade Kuningriik*
84. EKo 24.04.2013, C-64/11, *Komisjon versus Hispaania*, hagi

## Lisad

### Lisa 1. Rikkumismenetluse nr. 2007/2250 kokkuvõte

[Kasutatud kirjanduse punkti nr 5 juurde]

#### **3) Rikkumismenetlus 2007/2250, mis puudutab Eesti tulumaksuseaduse võimalikku vastuolu EÜ asutamislepingu artikliga 43 seoses Eestis asuvate püsivate tegevuskohtade varade väljaviimisega teistesse liikmesriikidesse**

Komisjon leiab ametlikus kirjas, et Eesti ei ole täitnud oma kohustustEÜ asutamislepingu artikli 43 ning Euroopa Majanduspiirkonna lepingu asjaomase sätte kohaselt, käsitledes Eesti ettevõtjate varade väljaviimist soodsamalt kui Eestis püsivalt tegutsevate üksuste varade väljaviimist.

Komisjon juhib Eesti tähelepanu sellele, et Eestis püsivalt tegutsevate üksuste varade tasuta väljaviimine nende teises liikmesriigis asuvasse peakontorisse võib viia Eesti riigi poolse maksustamiseni. Tulumaksuseaduse paragrahvi 53 lõike 4 punkti 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga Eestis asunud püsivast tegevuskohast väljaviidava vara maksumus osas, mis ületab püsiva tegevuskoha varade soetusmaksumust. Seevastu kui varad jäävad Eestisse, siis selliseid näilikke tulusid ei maksustata. Riigisisised õigusaktid, mille kohaselt Eestisse jäävad varad on tulumaksust vabastatud, samal ajal kui ELi liikmesriikide ja EFTA/EMP riikide Eestis püsivalt tegutsevate üksuste teatavate varade väljaviimine on maksustatud, tekitavad kõnealustele püsivalt tegutsevatele üksustele suurema maksukoormuse ning võivad nad panna loobuma investeringutest Eestisse ja seega piirata asutamisvabadust.

Rahandusministeerium koostas üksikasjaliku analüüsi komisjoni ametlikule kirjale vastamiseks. Rahandusministeeriumi hinnangul tuleb nõustuda komisjoni hinnanguga selles osas, mis puudutab Eesti residendist äriühingust varade väljaviimise ja mitteresidendi püsivast tegevuskohast vara väljaviimise võrdlust. Kuna mitteresidendi püsivat tegevuskohta käsitatakse maksustamisel võrdselt residendist äriühinguga ning seetõttu ka sõltumatu üksusena suhetes mitteresidendiga, kelle püsiv tegevuskoht ta on, maksustatakse püsivast tegevuskohast välja viidud kasum samamoodi nagu äriühingust välja viidud kasum.

Siinkohal juhitakse komisjoni tähelepanu sellele, et Riigikogu menetluses on tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 181 SE, mis võrdsustab täielikult mitteresidendi püsiva tegevuskoha ja Eesti residendist äriühingu maksustamise. Eelnõu täpsustab, et maksustatakse ainult püsivale tegevuskohale omistatud ja püsivast tegevuskohast

välja viidud ehk püsiva tegevuskoha käsutusest väljunud kasum. Muudatused peaksid jõustuma 1. jaanuaril 2009.

Rahandusministeeriumi hinnangul ei ole kohane võrrelda mitteresidendi püsivat tegevuskohta Eesti residendist äriühingu ettevõttega Eestis, kuna sellist ettevõtet maksustamisel äriühingust eraldi üksusena ei käsitata. Kohane võrdlusobjekt Eesti residendist äriühingule, kellel on samuti Eestis mitu ettevõtet, on mitteresident, kel on samuti mitmel pool Eestis ettevõtted, mis saavad moodustada ainult ühe püsiva tegevuskoha. Sellisel juhul ei maksustata püsiva tegevuskoha siseseid varade liikumisi samamoodi, nagu ei maksustata Eesti äriühingu siseseid varade liikumisi.



## **Lihtlitsents**

### **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina ULLA JÜRIMÄE  
(autori nimi)

(sünnikuupäev: 07.11.1982)

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

LAHKUMISMAKSUD EESTIS EUROOPA KOHTU PRAKTIKA VALGUSES,  
(lõputöö pealkiri)

mille juhendaja on Erki Uustalu, LL.M,  
(juhendaja nimi)

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

Tallinnas, 06.05.2013.a.(kuupäev)