EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON

Brüssel 19.12.2006
KOM(2006) 825 lõplik

KOMISJONI TEATIS NÕUKOGULE, EUROOPA PARLAMENDILE NING EUROOPA MAJANDUS- JA SOTSIAALKOMITEELE

Maksustamine riigist lahkumisel ja vajadus kooskõlastada liikmesriikide maksupoliitikaid

SISUKORD

1. Sissejuhatus ... 3

2. Maksustamine riigist lahkumisel: õiguslik raamistik ... 3

2.1. Euroopa Kohtu otsus *de Lasteyrie'* kohtuasjas ja selle mõju üksikisikule ... 3

2.2. Vastuolude lahendamine ning topeltmaksustamise vältimine ja maksudest hoidumise tõkestamine ... 4

3. Äriühingute maksustamine riigist lahkumisel ... 5

3.1. *De Lasteyrie'* kohtuasja mõju äriühingutele ... 5

3.2. Vastuolude lahendamine ning topeltmaksustamise vältimine ja maksudest hoidumise tõkestamine ... 7

4. Maksustamine riigist lahkumisel või varade ülekandmisel Euroopa Majanduspiirkonna või Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni riikidesse ... 8

4.1. Euroopa Majanduspiirkonnas kohaldatavad vabadused ... 8

4.2. Üksikisikute lahkumine / äriühingute asukoha üleviimine – tööjõu vaba liikumine / asutamisvabadus ... 9

4.3. Varade ülekandmine – asutamisvabadus, kaupade ja kapitali vaba liikumine ... 9

5. Maksustamine riigist lahkumisel seoses kolmandate riikidega ... 9

6. Kokkuvõte ... 10

1. SISSEJUHATUS

Käesolev teatis esitatakse väljaantava teatise raames, milles käsitletakse liikmesriikide otsese maksustamise kooskõlastamist siseturul. Selles analüüsitakse EÜ asutamislepingus sätestatud õiguslikke nõudeid, mida Euroopa Kohus on tõlgendanud *de Lasteyrie'* kohtuasjas[1] ning kinnitanud ja edasi arendanud *N*-i kohtuasja[2] puhul, ning kaalutakse, kuidas need mõjutavad üksikisikute ja äriühingute maksustamist residentsuse muutumisel. Samuti uuritakse, kuidas saaksid liikmesriigid viia riigist lahkumisel maksustamise eeskirjad kooskõlla ELi õigusaktidega ning arutatakse erinevate riiklike sätete vaheliste olemasolevate vastuolude võimalike kooskõlastatud lahenduste üldpõhimõtteid. Komisjon kavatseb tihedas koostöös liikmesriikidega välja töötada üksikasjalikumad suunised kõnealustes küsimustes.

2. MAKSUSTAMINE RIIGIST LAHKUMISEL: ÕIGUSLIK RAAMISTIK

2.1. Euroopa Kohtu otsus *de Lasteyrie'* kohtuasjas ja selle mõju üksikisikule

Euroopa Kohus esitas 11. märtsil 2004 asutamisvabadusele olulise tõlgenduse seoses Prantsusmaa õigusnormidega, mille kohaselt üksikisikute maksuresidentsuse muutumisel Prantsusmaalt lahkumisel maksustatakse üksikisiku väärtpaberite väärtuse realiseerimata kasv. Kui hr 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 residendiks, vähemalt pärssivana, kuna päritolumaa maksustas pelgalt isikute Prantsusmaa maksuresidentsusest lahkumise fakti tõttu veel saamata tulu ning kohtles neid seega Prantsusmaa maksuresidentideks jääjatega võrreldes vähemsoodsalt.

Kuigi *de Lasteyrie'* kohtuasjas tehtud otsus on seotud eelkõige kõnealuse juhtumi asjaoludega, saab Euroopa Kohtu tõlgendusest teha ka üldisi järeldusi riigist lahkumisel toimuva maksustamise kohta.

Residentide tulu müügipõhine maksustamine ja lahkuvate residentide tulu tekkepõhine maksustamine on erinev kohtlemine, mis kujutab endast vaba liikumise takistust. Kui liikmesriik otsustab kasutada õigust maksustada kasu, mis on tekkinud maksumaksja residendina viibimisel tema territooriumil, ei tohi liikmesriik rakendada vaba liikumist piiravaid meetmeid.

See välistab võimaluse, juhul kui maksumaksja muudab oma maksuresidentsuse mõne teise liikmesriigi residentsuse vastu, viivitamata sisse nõuda maksu realiseerimata tulult. Euroopa Kohus sedastas *de Lasteyrie'* ja *N* kohtuasjades, et kui võimalust maksukohustust ajatada saab kasutada vaid teatavatel tingimustel, näiteks tagatiste andmise korral, avaldab see piiravat mõju, kuna sellised tingimused piiravad maksumaksja õigust tagatiseks antud vara kasutada. Samamoodi tuleneb *de Lasteyrie'* kohtuasjas tehtud otsusest, et maksukohustuse ajatamist ei

---

1 Kohtuasi C-9/02: Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ELT C 94, 17.04.2004, lk 5).

2 Kohtuasi C-470/04: N v Inspecteur van de Belastningsdienst Oost / kantoor Almelo, 7. september 2006.

tohi siduda tingimusega, et päritoluliikmesriigis määratakse maksuesindaja., Kõik vahendid maksunõude säilitamiseks peavad üldiselt olema rangelt proportsionaalsed selle eesmärgiga ega tohi maksumaksjale kaasa tuua ebaproportsionaalseid kulusid.

Nagu Euroopa Kohus kinnitas N-i kohtuasjas,[3] ei takista ELi õigusaktid residentsuse muutumisel liikmesriigil, kust maksumaksja lahkub, määrata tulud, mille suhtes ta soovib maksujurisdiktsiooni säilitada tingimusel, et sellest ei tulene maksu kohene sissenõudmine ning et maksukohustuse edasilükkamisele ei seata muid tingimusi. Selline tava on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt elamine riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul maksustatav tulu on tekkinud. Nõuet, et maksumaksja esitab residentsuse muutumise ajal maksudeklaratsiooni, mis on vajalik tulu hindamiseks, võib käsitada proportsionaalsena, kuna sel on legitiimne eesmärk määrata liikmesriikide maksustamisalane pädevus eelkõige topeltmaksustamise vältimiseks.[4]

Enamik liikmesriike, kellel olid *de Laysteyrie'* 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 komisjonil peatada rikkumismenetlused mitme liikmesriigi vastu seoses selle konkreetse aspektiga. Komisjon jätkab siiski liikmesriikide kõnealust valdkonda reguleerivate normide jälgimist, et tagada nende vastavus EÜ õigusaktidele.

2.2. Vastuolude lahendamine ning topeltmaksustamise vältimine ja maksudest hoidumise tõkestamine

Kuigi maksukohustuse tingimusteta ajatamise võimaldamine võib kõrvaldada erineva kohtlemise teise liikmesriiki lahkuvate ja samasse liikmesriiki jäävate maksumaksjate kohtlemisel, ei pruugi see lahendada olemasolevaid vastuolusid liikmesriikide maksusüsteemide vahel. Vastavalt OECD tulu- ja kapitalimaksu näidiskonventsiooni artikli 13 üldreeglile on residentriigil eesõigus maksustada aktsiate võõrandamine. Näidiskonventsioon ei hõlma erireegleid maksuresidentsust vahetavate üksikisikute kohtlemiseks. Praktikas on mõned liikmesriigid lisanud oma kahepoolsetesse maksukonventsioonidesse erisätted, et tagada, et riigi maksustamisõiguse rakendamine on kooskõlas maksumaksjatele riiklike õigusaktidega ettenähtud ajatatud maksukohustusega. Teised on seisukohal, et kuna fiktiivne võõrandamine „toimub“ vahetult enne riigist lahkumist, on see riigisisene tehing, mille suhtes topeltmaksustamise vältimise lepingut ei kohaldata.

Võimalik põhjendamatu piirang võib tuleneda sellest, kui päritoluriik arvutab kapitalikasvutulu fiktiivse võõrandamise hetkel ja nõuab maksu sisse tegeliku võõrandamise hetkel ning uus elukohariik maksustab kogu kapitalikasvutulu alates soetamisest kuni tegeliku võõrandamiseni. See põhjustaks soetamisest kuni fiktiivse võõrandamiseni saadud kapitalikasvutulu topeltmaksustamise juhul, kui residentriik leiab, et temal on võõrandamise maksustamiseks ainuõigus ning kumbki liikmesriik ei anna maksukrediiti teise määratud maksu osas. Komisjon on seisukohal, et kui kaks liikmesriiki otsustavad sama tulu suhtes kasutada oma maksustamisõigust, peavad nad tagama, et see ei põhjustaks topeltmaksustamist. Seda arvamust toetab sõnaselgelt ka *N-i* kohtuasjas tehtud otsus.[5]

---

[3] Punktid 42-46.
[4] Punkt 49.
[5] Punkt 49.

Komisjoni arvates on liikmesriikidel nende vastuolude kõrvaldamiseks mitu valikuvõimalust:

– Praktikas on rida liikmesriike, kes võtavad eelduseks tuletusliku võõrandamise vahetult enne riigist lahkumist või kohaldavad edasilükatud maksukohustuse süsteemi, kes on juba sätestanud mehhanismi maksu maha arvamiseks mis tahes maksude osas, mida uus elukohariik samale tulule kehtestab.

– Samuti võivad liikmesriigid leppida kokku maksustamisõiguse jagamises näiteks perioodide alusel, mil aktsionär oli vastavate riikide resident. See võib nõuda olemasolevate topeltmaksustamise vältimise konventsioonide muutmist. Nagu Euroopa Kohus kinnitas *N* kohtuasjas tehtud otsuses, peab mis tahes lahenduse puhul kas uus või vana elukohariik võtma arvesse võimalikku aktsiate väärtuse vähenemist.[6] Asjaolu, et maksumaksja on kasutanud liikumisvabadust, ei tohi põhjustada suurema kapitalitulu maksustamist kui seda oleks maksustatud siis, kui residentsus oleks jäänud samaks.

Olenemata sellest, millise meetodi valivad liikmesriigid maksusüsteemidevaheliste vastuolude lahendamiseks, on nende meetmete edu tagamisel peamise tähtsusega tõhus halduskoostöö. Päritoluriik saab oma maksustamisõigust võõrandamise hetkel kasutada ainult juhul, kui ta on võõrandamisest teadlik. Samamoodi peab päritoluriik juhul, kui lahkuv maksumaksja keeldub makse maksmast, lootma uuele elukohariigile, et see nõuab maksud tema nimel sisse.[7] Seega peaksid liikmesriigid vastastikuse abi direktiivi ja sissenõudmise direktiivi[8] pakutavaid võimalusi täielikult ära kasutama.

3. ÄRIÜHINGUTE MAKSUSTAMINE RIIGIST LAHKUMISEL

3.1. *De Lasteyrie'* kohtuasja mõju äriühingutele

Komisjon on seisukohal, et *de Lasteyrie'* kohtuasjas Euroopa Kohtu asutamisvabaduse tõlgendusel on seoses üksikisikute maksustamisega riigist lahkumisel otsene mõju ka liikmesriikide õigusnormidele äriühingute maksustamise kohta riigist lahkumisel.[9]

Euroopa äriühingu põhikiri on kättesaadav 8. oktoobrist 2004 ning see võimaldab äriühingul, mis on organiseeritud Euroopa äriühinguna[10], viia registrijärgne asukoht teise liikmesriiki ilma et see põhjustaks äriühingu lõpetamise või uue juriidilise isiku loomise. 2005. aasta ühinemisdirektiivi (90/434/EMÜ) muudatustega[11] on tagatud, et teatavate tingimuste täitmise korral ei põhjusta Euroopa äriühingu või Euroopa ühistu[12] registrijärgse asukoha üleviimine ühest liikmesriigist teise realiseerimata tulu kohest maksustamist varadelt, mis jäävad teise liikmesriiki. Muudatused ei käsitle varasid, mis ei jää seotuks liikmesriigis, kust püsiv tegevuskoht välja viiakse, oleva püsiva tegevuskohaga. Komisjon on siiski seisukohal, et *de Lasteyrie'* otsuse põhimõtted on kohaldatavad ka selliste „üleviidud" varade puhul.

---

6 Punkt 54.

7 Nagu Euroopa Kohus märgib *N-i* kohtuasjas, vaata punktid 52-53.

8 Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ ja nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiiv 76/308/EMÜ, mida on viimati muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ.

9 Mõned vaatlejad on märkinud, et kogu otsuses, v.a. ühes punktis, on kasutatud „maksumaksja" mõistet, mitte viidatud pelgalt üksikisikute maksustamisele. Väärib märkimist, et Euroopa Kohus ise tsiteerib *de Lasteyrie'* otsust oma 13. detsembri 2005. aasta otsuses kohtuasjas C-411/03 *Sevic Systems AG*, milles käsitletakse äriühingute piiriülest ühinemist.

10 Nõukogu 8. oktoobri 2001. aasta määrus (EÜ) nr 2157/2001.

11 Nõukogu 17. veebruari 2005. aasta direktiiv 2005/19/EÜ.

12 Nõukogu 22. juuli 2003. aasta määrus (EÜ) nr 1435/2003.

Enamikus liikmesriikides on kasutusel ka omamoodi lahkumismaks ka siis, kui äriühing kannab üksikuid varasid või kohustusi üle püsivasse tegevuskohta teises liikmesriigis, samas kui sarnane varade ülekandmine peakontorist samas liikmesriigis asuvasse filiaali ei põhjusta kohest maksustamist.[13]

Kui äriühing kannab varasid üle teises liikmesriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta, võib äriühingu asukohaliikmesriik soovida kasutada oma maksustamisõigust summa suhtes, mille võrra erineb varade ja kohustuste turuväärtus ülekandmise ajal nende maksustatavast väärtusest (kasu). Tavaliselt maksustatakse seda erinevust realiseerimisel ja mitte tekkepõhiselt. Äriühingu peakontorist teises liikmesriigis asuvasse filiaali üleviidavaid varasid ja kohustusi, mida käsitatakse „väljaviidutena" ja millelt on tulu tekkinud ajal, kui need olid asukohariigis asuva äriühinguga faktiliselt seotud, maksustatakse tavaliselt siiski kohe varade ülekandmise ajal.

De Lasteyrie' kohtuasjas tehtud otsusest tuleneb, et maksumaksjate suhtes, kes kasutavad asutamisvabadust ja kolivad teise liikmesriiki, ei tohi kohaldada varasemat või suurema summaga maksustamist kui maksumaksjate suhtes, kes püsivad ühes ja samas liikmesriigis. Kui liikmesriik võimaldab maksukohustuse edasilükkamist varade ülekandmise puhul kõnealuses liikmesriigis asuva äriühingu tegevuskohtade vahel, on kohene maksustamine vara ülekandmisel teise liikmesriiki tõenäoliselt vastuolus EÜ asutamislepingus sätestatud vabadustega.

Liikmesriik, kes soovib kasutada oma maksustamisõigust varade arvestusliku väärtuse ja ülekandmise hetke turuväärtuse erinevuse suhtes, võib määrata tulu summa, mille suhtes ta soovib maksujurisdiktsiooni säilitada, tingimusel et sellega ei kaasne maksu kohene sissenõudmine ning et maksukohustuse ajatamisele ei seata muid tingimusi. Selline maksukohustuse tingimusteta edasilükkamine ei pruugi aga lahendada liikmesriikide maksusüsteemide vahelisi vastuolusid (vaata punkt 3.2).

Ajatamise korral võivad liikmesriigid määrata maksumaksjatele mõistlikke kohustusi hoida maksuhaldurit kursis ülekantud varade jätkuva hoidmise või võõrandamisega, tingimusel, et need kohustused ei ole suuremad, kui on vajalik nende eesmärgi täitmiseks ega takista maksumaksjatel kasutada asutamislepingus sätestatud vabadusi. Liikmesriik võib näiteks nõuda maksumaksjalt varade ülekandmise ajal teise liikmesriiki deklaratsiooni, milles kinnitatakse, et varasid ei ole võõrandatud. Ka maksumaksja iga-aastane kirjalik lihtteatis selle kohta, et püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis valdab jätkuvalt ülekantud vara ning deklaratsioon tegeliku võõrandamise või hilisema ülekandmise ajal kolmandasse riiki näib olevat vastuvõetav ja piisav.

Samuti julgustab komisjon liikmesriike paremini ära kasutama juba olemasolevaid võimalusi asjaomaste maksuhaldurite vahelise teabevahetuse ning vastastikuse abistamise parandamiseks maksude sissenõudmisel. Komisjon on valmis aitama liikmesriikidel välja selgitada automaatse teavitamise võimalused selles valdkonnas.

---

[13] Sarnaseid probleeme võib ilmneda seoses varade ülekandmisega püsivast tegevuskohast teises liikmesriigis asuvasse peakontorisse või sama äriühingu eri liikmesriikides asuvate püsivate tegevuskohtade vaheliste ülekannetega. Lihtsuse mõttes arutatakse käesolevas teatises ainult varade ülekandmist peakontorist püsivasse tegevuskohta, kuid analüüsi saab samaväärselt kohaldada ka nimetatud teiste ülekandeliikide suhtes. Võib siiski märkida, et eri stsenaariumide põhjal võib praktiline tulemus olla erinev sõltuvalt meetodist, mida peakontori asukohaliikmesriik rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimiseks kasutab.

Kui liikmesriik soovib halduskoormust vähendada miinimumini, võib ta pakkuda maksumaksjatele *valikuvõimaluse* maksu sissenõudmise ajatamisest loobuda ning tasuda maks varade ülekandmise ajal. Selline võimalus peab olema siiski tõepoolest vabatahtlik ja õiglane. Liikmesriik ei tohi maksumaksjat sundida maksu kohe tasuma, pannes talle ebavajaliku koormuse, kui maksu sissenõudmine lükatakse edasi vara tegeliku võõrandamise ajale.

3.2. Vastuolude lahendamine ning topeltmaksustamise vältimine ja maksudest hoidumise tõkestamine

Liikmesriigid kohaldavad varade ülekandmisel üle riigipiiride eri hindamismeetodeid. Mitu liikmesriiki võimaldavad teises liikmesriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta varasid üle kanda arvestusliku väärtusega. Need liikmesriigid on otsustanud mitte kasutada maksustamisõigust arvestusliku väärtuse ning ülekandmise hetke turuväärtuse erinevuse suhtes. Üldiselt võtavad nad ka enda territooriumil asuvasse püsivasse tegevuskohta kantavate varade väärtuse hindamisel aluseks arvestusliku väärtuse. Teised liikmesriigid soovivad kasutada maksustamisõigust arvestusliku väärtuse ja ülekandmise hetke turuväärtuse vahelise erinevuse suhtes.

Kui vara viiakse liikmesriigist, kes soovib kasutada maksustamisõigust ülekandmise hetkel, liikmesriiki, kes hindab ülekantavaid varasid arvestusliku väärtuse alusel ja maksustab väärtuse hilisemat kasvu võõrandamise ajal, võib see põhjustada asjaomase tulu topeltmaksustamise. Kui aga vara viiakse liikmesriigist, mis võimaldab ülekandmist arvestusliku väärtusega, liikmesriiki, kes hindab ülekantavat vara turuväärtuse järgi, ei maksusta vara arvestusliku väärtuse ja turuväärtuse vahet kumbki liikmesriik ehk toimub soovimatu mõlemapoolne maksustamata jätmine.

Vastuolu tekib ka juhul, kui mõlemad liikmesriigid kasutavad põhimõtteliselt sama lähenemist, kuid jõuavad praktikas eri järeldustele konkreetse vara väärtuse suhtes. Kui liikmesriik, kuhu vara viiakse, omistab varale kõrgema väärtuse, võimaldades varalt arvestada suuremat kulumit, mis vähendab püsiva tegevuskoha maksustatavat kasumit ja maksustades vara võimalikul hilisemal võõrandamisel väiksemat tulu, võib see põhjustada osa tulu mõlemapoolse maksustamata jätmise. Kui aga liikmesriik, kuhu vara viiakse, omistab sellele madalama väärtuse, on kulum väiksem ja tulu hilisemal võõrandamisel suurem, mis põhjustab osa tulu topeltmaksustamise.

Sellised vastuolud piiravad siseturu korralikku toimimist, kuna äriühingud võivad nende tõttu kalduda mitte investeerima teistesse liikmesriikidesse. Samuti võib mõlemapoolse maksustamata jätmise ulatus ärgitada neid korraldama oma piiriülest tegevust viisil, mis võimaldab neil erinevate maksusüsteemide vahelisi lünki ära kasutada, selle asemel, et teha ärilisi otsuseid mõistlike majanduslike kaalutluste alusel.

Kui liikmesriik otsustab kasutada maksustamisõigust vara ülekandmise ajal teise liikmesriiki, ei tohiks maksumaksja selle tulemusena kanda kahju topeltmaksustamisest. Seetõttu peaksid asjaomased liikmesriigid tagama, et võetakse meetmed sellise topeltmaksustamise vältimiseks.

Üks võimalik meetod oleks see, kui liikmesriik, kuhu vara üle kantakse, tunnustab teise liikmesriigi poolt ülekandmise ajal määratud turuväärtust vara maksustatava väärtuse tarvis lähteväärtusena. Sellist vastastikusel tunnustamisel põhinevat lähenemist oleks nii maksuhalduritel kui maksumaksjatel lihtne hallata. See võib siiski pakkuda ka

maksuarbitraaži võimalusi, kuivõrd maksumaksjad võivad püüda ära kasutada eri liikmesriikide hindamistavade erinevusi, et maksimeerida madalama ettevõtte tulumaksumääraga riigis maksustatavat kasumi osa. Teise võimalusena võivad liikmesriigid jätkuvalt hinnata varasid igaüks oma eeskirjade järgi, kuid näha ette korra võimalike hindamiserinevuste lahendamiseks, näiteks siduva vaidluste lahendamise mehhanismi, nagu on sätestatud EÜ arbitraažikonventsioonis (90/436/EMÜ) või üldise mehhanismi topeltmaksustamise vältimiseks ELis (nagu kooskõlastamise teatises sedastatud, kavatseb komisjon edaspidi uurida sellise mehhanismi ulatust ja teostatavust).

Kui vara viiakse välja liikmesriigist, mis võimaldab vara üle kanda arvestusliku väärtusega, liikmesriiki, mis hindab vara tavaliselt turuväärtuse järgi, peaksid liikmesriigid võtma asjakohaseid meetmeid, et vältida arvestusliku väärtuse ja ülekandmise hetke turuväärtuse vahe mõlemapoolset maksustamata jätmist. Üks võimalus selleks on, et liikmesriik, kuhu vara viiakse, tunnustaks maksustatava väärtuse tarvis lähteväärtusena arvestuslikku väärtust teises liikmesriigis. Sellistel asjaoludel näib vastastikusel tunnustamisel põhinev lähenemine olevat ilmne lahendus.

Eespool kirjeldatud lähenemise alus on üldiselt seisukoht, et päritoluriik peaks võimaldama maksukohustust edasi lükata vara tegeliku võõrandamiseni püsiva tegevuskoha poolt või nende ülekandmiseni kolmandasse riiki (vaata 4. peatükk). Arvestada tuleb aga ka seda, et teatavat liiki vara, mida äriühingutes kasutatakse või luuakse, ei ole oma olemuselt võõrandamiseks ette nähtud ning aja jooksul kasutatakse need äriühingus ära või need aeguvad (näiteks teatavad immateriaalsed varad). Praktikas kasutavad liikmesriigid üksnes koduriigiga seotud oludes selliste varade sobiva maksustamise tagamiseks vara tegeliku võõrandamise asemel sageli muid maksustatavaid sündmusi, näiteks tasakaalustavad riiklikud maksusüsteemid üldiselt kiirema kulumisse kandmise esimes(t)el aasta(te)l pärast soetamist vastava väiksema kulumiga järgmistel aastatel. Teine näide on enda väljatöötatud patendist patendikaitse perioodil saadava tuluvoo jooksev maksustamine (teadus- ja arendustegevuse kulu ei kapitaliseerita).

Komisjon leiab, et juhul kui liikmesriigid kasutavad riiklikult muid maksustamise sündmusi peale võõrandamise, peaksid nad suutma kohaldada sarnaseid mehhanisme ka piiriüleste tehingute puhul tingimusel, et see ei põhjusta piiriüleste tehingute halvemat kohtlemist võrreldes riigisisestega. Liikmesriigid peaksid siiski tagama, et sellised alternatiivsed mehhanismid ei põhjustaks topeltmaksustamist või soovimatut mõlemapoolset maksustamata jätmist. Seega peaksid nad nende meetodite kasutamise kooskõlastama liikmesriikidega, kuhu varasid viiakse. Komisjon on valmis liikmesriike abistama, töötades välja üksikasjalikud suunised kõnealustes küsimustes.

4. MAKSUSTAMINE RIIGIST LAHKUMISEL VÕI VARADE ÜLEKANDMISEL EUROOPA MAJANDUSPIIRKONNA VÕI EUROOPA VABAKAUBANDUSE ASSOTSIATSIOONI RIIKIDESSE

4.1. Euroopa Majanduspiirkonnas kohaldatavad vabadused

Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepingus on sätestatud samad neli põhivabadust nagu EÜ asutamislepingus (kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine). Samuti hõlmab leping nende nelja vabadusega seotud horisontaalseid sätteid. Ühenduse teisesed õigusaktid maksunduse valdkonnas ei ole EMP lepingusse siiski integreeritud. Vastastikuse abi direktiivi ja sissenõudmise direktiivi seega neis riikides ei kohaldata.

4.2. Üksikisikute lahkumine / äriühingute asukoha üleviimine – tööjõu vaba liikumine / asutamisvabadus

Üksikisikute riigist lahkumise või äriühingute asukoha üleviimise korral määratavad maksud näivad hõlmavat peamiselt töötajate vaba liikumist (EÜ asutamislepingu artikkel 39 ja EMP lepingu artikkel 28) ning asutamisvabadust (EÜ asutamislepingu artikkel 43 ja EMP lepingu artikkel 31). *De Lasteyrie'* ja *N-i* kohtuasjades käsitletud maksustamist riigist lahkumisel, mida kohaldati olulisi osalusi omanud üksikisikute suhtes, peeti asutamisvabadusega vastuolus olevaks. Kuna samu põhivabadusi kohaldatakse ka EMP riikides, puudutavad *de Lasteyrie* ja *N* kohtuasjades tehtud otsused otseselt ka neid. Küsimus seisneb selles, kas seoses riigist lahkumise või varade üleviimistega EMP riikidesse esineb olulisi erinevusi, mis õigustaksid nende puhul niisuguste piirangute kohaldamist. Komisjon on arvamusel, et maksude kohene sissenõudmine teatud oludes võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, eriti seoses vajadusega tagada tõhus maksujärelevalve ja vältida maksudest kõrvalehoidmist.

EMP riigid ei ole kohustatud rakendama maksunduse valdkonnas ühenduse teiseseid õigusakte, näiteks vastastikuse abi direktiivi või sissenõudmise direktiivi. Sellest tulenevalt ei pruugi liikmesriikidel olla sama kindlust ajatatud maksunõuete hilisema sissenõudmise suhtes kui ühenduse riikide puhul. Paljudel juhtudel on liikmesriigid siiski sõlminud EMP riikidega kahe- või mitmepoolsed maksukonventsioonid, mis hõlmavad samaväärset vastastikust abi tagavaid teabevahetuse kohustusi. Komisjon on seisukohal, et olukorras, kus puudulik haldusalane koostöö ei võimalda liikmesriikidel kaitsta oma makusnõudeid, peaks neil olema õigus võtta asjakohaseid meetmeid riigist lahkumise või vara ülekandmise ajal.

4.3. Varade ülekandmine – asutamisvabadus, kaupade ja kapitali vaba liikumine

Varade ülekandmine äriühingu liikmesriigis asuvast peakontorist teises liikmesriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta võib olenevalt olukorrast ja varade laadist olla seotud asutamisvabadusega, kaupade vaba liikumisega või kapitali vaba liikumisega.

EMP riikide puhul, kus kohaldatakse samu vabadusi, näivad seetõttu tõusetuvat sarnased küsimused, nagu punktis 4.2 kirjeldatud, seoses üksikisikutest maksumaksjate riigist lahkumise ning äriühingute asukohtade üleviimisega. Komisjon on seisukohal, et liikmesriigid peaksid saama kaitsta oma maksunõudeid varade ülekandmise ajal juhul, kui asjaomase EMP riigiga ei toimu piisavat teabevahetust.

5. MAKSUSTAMINE RIIGIST LAHKUMISEL SEOSES KOLMANDATE RIIKIDEGA

Kolmandate riikide suhtes kohaldatakse neljast põhivabadusest ainult kapitali ja maksete vaba liikumist (artikkel 56).

Seoses üksikisikute riigist lahkumise ja äriühingute asukohtade üleviimisega muudesse kolmandatesse riikidesse[14] isikute vaba liikumist ei kohaldata ning liikmesriigid võivad vabalt oma maksusid lahkumise ajal määrata ja sisse nõuda. Üksikisiku lahkumine või äriühingu asukoha üleviimine võib siiski kaasa tuua teatavaid tehinguid, mida hõlmavad kapitali vaba liikumist käsitlevad sätted.

---

[14] Erandiks on Šveits. Vastavalt 1999. aasta Euroopa Ühenduse, selle liikmesriikide ja Šveitsi Konföderatsiooni vahelisele lepingule kohaldatakse isikute vaba liikumist ka Šveitsi suhtes.

Ka varade üleviimist kolmandas riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta tuleks käsitleda kapitali vaba liikumise kontekstis. Kuna eri vabaduste kohaldamise tulemus peaks olema sama, võib tunduda, et maksu kohene sissenõudmine sellise varade ülekandmise ajal kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut. Komisjon leiab siiski, nagu ka eespool märgitud, et halduskoostöö puudulikkus võib sellistes olukordades seda piirangut õigustada. Komisjon tahab ärgitada liikmesriike vajaduse korral tugevdama halduskoostööd ELi-väliste partneritega, kuna see on parim viis tagada maksualaste õigusaktide täitmine ja vältida maksudest kõrvalehoidmist.

6. KOKKUVÕTE

Riigist lahkumisel maksustamise valdkond on parim näide, mille puhul liikmesriigid võiksid tegevuse kooskõlastamisest saada ELi tasandil kasu. Kooskõlastatud lähenemine aitaks liikmesriikidel riigist lahkumisel toimuvat maksustamist käsitlevad eeskirjad viia ELi õigusaktidega ja omavahel kooskõlla.

Komisjon on valmis liikmesriike käesolevas teatises kirjeldatud kooskõlastatud lahenduste väljatöötamisel abistama ning kavatseb kehtestada tihedas koostöös liikmesriikidega kõnealuste probleemide kohta üksikasjalikumad suunised.

Komisjon kutsub nõukogu, Euroopa Parlamenti ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteed avaldama käesoleva teatise kohta arvamust.