

## II

(Muud kui seadusandlikud aktid)

## OTSUSED

**KOMISJONI OTSUS (EL) 2019/1352,**

**2. aprill 2019,**

**mis käsitleb riigiabi SA.44896, mida Ühendkuningriik on rakendanud seoses välismaiste kontrollitavate äriühingute kontsernisisese rahastamisega seotud maksuvabastusega**

(teatavaks tehtud numbri C(2019) 2526 all)

(Ainult ingliskeelne tekst on autentne)

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut, eriti selle artikli 108 lõike 2 esimest lõiku,

võttes arvesse Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, eriti selle artikli 62 lõike 1 punkti a,

olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama märkusi vastavalt nimetatud sätetele <sup>(1)</sup> ja võttes neid märkusi arvesse

ning arvestades järgmist:

**1. MENETLUS**

- (1) 26. aprilli 2013. aasta kirjaga palus komisjon Ühendkuningriigi ametiasutustel esitada teavet välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid („VKÄ“) käsitlevate eeskirjade reformi kohta, mis jõustus 1. jaanuaril 2013. Ühendkuningriigi ametiasutused esitasid teabe 14. juunil 2013 ning andsid pärast täiendavaid teabenõudeid <sup>(2)</sup> lisateavet 10. aprillil 2014, 10. juulil 2014, 24. juulil 2015 ja 1. veebruaril 2017.
- (2) 26. oktoobri 2017. aasta kirjaga teavitas komisjon Ühendkuningriiki, et ta on otsustanud välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevates eeskirjades sätestatud kontsernisisese rahastamisega seotud maksuvabastuse suhtes algatada aluslepingu artikli 108 lõikega 2 ette nähtud menetluse („menetluse algatamise otsus“).
- (3) 24. novembril 2017 avaldati menetluse algatamise otsus *Euroopa Liidu Teatajas*. Menetluse algatamise otsuses kutsus komisjon huvitatud isikuid üles esitama otsuse kohta märkusi.
- (4) Pärast märkuste esitamise tähtaja pikendamist esitasid Ühendkuningriigi ametiasutused oma märkused menetluse algatamise otsuse kohta 15. jaanuaril 2018.
- (5) 19. detsembrist 2017 kuni 2. jaanuarini 2018 esitasid menetluse algatamise otsuse kohta oma märkused kaheksa huvitatud isikut. Märkused edastati Ühendkuningriigi ametiasutustele. 23. veebruaril 2018 esitasid Ühendkuningriigi ametiasutused oma tähelepanekud huvitatud isikute märkuste kohta.

<sup>(1)</sup> ELT C 400, 24.11.2017, lk 10.

<sup>(2)</sup> Täiendavad teabenõuded edastati 11. märtsi 2014. aasta, 4. juuni 2015. aasta ja 19. detsembri 2016. aasta kirjadega.

- (6) 7. veebruaril 2018 toimus komisjoni talituste ja Ühendkuningriigi ametiasutuste esindajate kohtumine. Pärast seda kohtumist esitas Ühendkuningriik 22. märtsil 2018 täiendavad märkused. 31. mail 2018 toimus komisjoni talituste ja Ühendkuningriigi ametiasutuste esindajate täiendav kohtumine. Seejärel esitasid Ühendkuningriigi ametiasutused 3. juulil 2018 täiendavad märkused ja 13. juulil 2018 toimus veel üks kohtumine.

## 2. KAVA KIRJELDUS

### 2.1. Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem ja Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevad eeskirjad

#### 2.1.1. Sissejuhatus ja taustteave

- (7) Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamist reguleerivate õigusaktide kohaselt peavad äriühingud maksma tulumaksu Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt teenitud tulult. See kord kehtib Ühendkuningriigi residentidest äriühingute suhtes ja nende mitteresidentidest äriühingute suhtes, kes viivad Ühendkuningriigis äritegevust ellu Ühendkuningriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu.
- (8) Ühendkuningriik reformis oma äriühingute tulumaksustamise süsteemi, et lähendada seda äriühingute tulumaksustamise territoriaalsele süsteemile, <sup>(3)</sup> keskendudes pigem Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja Ühendkuningriigis olevalt varalt teenitud tulu maksustamisele kui maksumaksja ülemaailmse tulu maksustamisele <sup>(4)</sup>.
- (9) Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteemi suuresti territoriaalne olemus tähendab seda, et äriühingu poolt väljaspool Ühendkuningriiki teenitud tulu üldjuhul Ühendkuningriigi maksuga ei maksustata. Sellest tulenevalt vabastab jaotatud tuludega seotud maksuvabastust käsitlev Ühendkuningriigi eeskiri tulumaksust välismaiste äriühingute tulud, mis suunatakse tagasi Ühendkuningriiki. Samamoodi tagab välismaiste filiaalidega seotud maksuvabastust käsitlev eeskiri, et välismaistele püsivatele tegevuskohtadele omistatav tulu on Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksust vabastatud. Selliste tingimuste tõttu võib Ühendkuningriigi äriühingute jaoks olla atraktiivne asutada tütarettevõtja (VKÄ) madalate maksudega riigis ja paigutada tulu kunstlikult Ühendkuningriigist ümber, omistades selle VKÄ-le. Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi maksubaasi, kõrvaldades sellistest skeemidest tuleneva maksusoodustuse, st kohaldades VKÄ maksu Ühendkuningriigi residentist äriühingu suhtes, kes VKÄd kontrollib <sup>(5)</sup>.
- (10) Seega, kui Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteemi eesmärk on maksustada Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja Ühendkuningriigis olevalt varalt teenitud tulu, siis VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi. Selle eesmärgi saavutamiseks ei kohaldata Ühendkuningriigi äriühingute madalate maksudega riikides asuvate tütarettevõtjate teatavat liiki tulude suhtes mitte Ühendkuningriigi üldist maksu, vaid VKÄ maksu. Maksumäär on sama, mis Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu määr, ja maksu kohaldatakse ainult sellele osale VKÄ tulust, mis on kunstlikult Ühendkuningriigist ümber paigutatud. Sellega seoses on oluline märkida, et kehtiva VKÄde maksustamise korra eesmärk on maksustada õiglaselt Ühendkuningriigis ellu viidud tegevust ja seal teenitud tulu, kuid samas mitte maksustada VKÄde reaalsest majandustegevusest saadud tulu <sup>(6)</sup>. Seda eesmärki silmas pidades eelistasid Ühendkuningriigi ametiasutused VKÄsid käsitlevaid eeskirju maksustamiskorrale, mille alusel maksustatakse madalate maksudega riikides asuvate VKÄde kõik tulud või kogu tuluvoog, sest see „ei oleks asjakohaselt suunatud“ Ühendkuningriigis ellu viidud tegevuse ja Ühendkuningriigis teenitud tulu maksustamisele <sup>(7)</sup>.

<sup>(3)</sup> Jaotatud tuludega seotud maksuvabastust käsitlev eeskiri kehtestati seadusega Finance Act 2009 ja välismaise filiaali tuludega seotud maksuvabastust kehtestati seadusega Finance Act 2011.

<sup>(4)</sup> Vt <https://www.gov.uk/government/publications/the-corporation-tax-road-map>.

<sup>(5)</sup> Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise korra kohaselt loetakse VKÄks iga äriühing, mis on muu riigi kui Ühendkuningriigi resident ja mis on ühe või mitme Ühendkuningriigi residentist isiku kontrolli all. Ühendkuningriigi residentide poolset kontrolli teostavad üldjuhul äriühingud, kuid selleks, et teha kindlaks, kas välismaine tütarettevõtja on VKÄ, võidakse arvesse võtta ka üksikisikute või usaldusisikute osalusi. Kontroll võib olla juriidiline, majanduslik või raamatupidamislik. Kontroll võib olla otsene või kaudne; kui Ühendkuningriigi residentist äriühing kontrollib äriühingut A, mis ei ole Ühendkuningriigi resident ja mis omakorda kontrollib äriühingut B, mis ei ole Ühendkuningriigi resident, siis nii A kui ka B on VKÄ. TIOPA paragrahviga 371RG laiendati kontrolli määratlust nii, et selle kindlakstegemiseks, kas välismaine äriühing on VKÄ, võetakse arvesse mitteresidentist sidusettevõtjate osalusi.

<sup>(6)</sup> Ühendkuningriigi rahandusministeerium, „Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform“, juuni 2011, põhjendus 1.12.

<sup>(7)</sup> Samas, põhjendus 2.4.

- (11) Ühendkuningriigi parlament võttis Ühendkuningriigi kehtiva VKÄde maksustamise korra vastu osana seadusest Finance Act 2012<sup>(8)</sup>. Maksustamiskord sisaldub 2010. aasta seaduse Taxation (International and Other Provisions) Act 9A. osas (edaspidi „TIOPA 9A. osa“), mis koosneb 22 peatükist. Praegust maksustamiskorda kohaldatakse 1. jaanuaril 2013 või hiljem alanud arvestusperioodidele<sup>(9)</sup>. 2019. aasta jaanuaris tehti selles mitu muudatust (jagu 2.3).
- (12) Lisaks TIOPA 9A. osas sätestatud raamistikule on Ühendkuningriigis avaldatud põhjalik juhend VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohta. Juhend sisaldab eeskirja sissejuhatust, üldist ülevaadet, juhiseid eeskirja kohaldamise ja tõlgendamise kohta peatükkide kaupa ning mitmeid praktilisi näiteid<sup>(10)</sup>.

#### 2.1.2. Ühendkuningriigi kehtiv VKÄde maksustamise kord

- (13) Kooskõlas põhjenduses 10 nimetatud eesmärgiga näevad Ühendkuningriigi kehtivad VKÄsid käsitlevad eeskirjad ette, et Ühendkuningriigi residendist äriühingule kohaldatakse VKÄ maksu, mida arvestatakse VKÄ kõigi või osa tulude suhtes. VKÄ maksu tuleb maksta maksustatavate tuludest, millest arvatakse maha VKÄ asukohariigis tasutud maks. Iga arvestusperioodi puhul on VKÄ maksustatavad tulud tema eeldatavad maksustatavad kogutulud, mis vastavad VKÄ maksu kohaldamise tingimustele (vt põhjendused 23–25)<sup>(11)</sup>. See jagatakse kõigi Ühendkuningriigi residendist äriühingute vahel, kellel on VKÄs vähemalt 25 %-line osalus („maksukohustuslased“). VKÄ maksu määr on sama, mis Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu määr, ja maksu kohaldatakse nii, nagu oleks see maksukohustuslase poolt äriühingu tulumaksu arvestusperioodi eest tasumisele kuuluv äriühingu tulumaks.
- (14) VKÄ maksu kohaldamise tingimustes kirjeldatakse VKÄ maksu kohaldamise eelduseks olevaid asjaolusid ja seda, millises ulatuses loetakse eeldatavaid maksustatavaid kogutulusid Ühendkuningriigis maksustatavateks tuludeks.
- (15) Kooskõlas VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgiga teha kindlaks, kas VKÄ saab Ühendkuningriigis olevalt varalt või Ühendkuningriigis ellu viidavast tegevusest tulu, olemata Ühendkuningriigi resident või Ühendkuningriigis püsivat tegevuskohta omav äriühing, hinnatakse VKÄde maksustamise korra alusel, kas VKÄ tulud on seotud Ühendkuningriigis hallatavate ja kontrollitavate varade ja riskidega ning kas neid võib seetõttu pidada *kunstlikult ümber paigutatud tuludeks*. Selleks on vaja kaaluda, kas mõnda „võtmetöötajate funktsiooni“,<sup>(12)</sup> mis on seotud selliste riskide võtmisega või sellise vara majandusliku omandiõigusega, mis on VKÄ tulude aluseks, täidetakse tegelikult Ühendkuningriigis, nii et tulud *realiseeriv* äriühing erineb neid tulusid *teenivast* äriühingust<sup>(13)</sup>.
- (16) Enne VKÄsid käsitlevate eeskirjade vastuvõtmist Ühendkuningriigi ametiasutuste poolt läbi viidud konsultatsiooni raames seati eesmärgiks tagada kooskõla liidu õigusega, st mitte mõjutada maksumaksjate asutamisevabadust, ning ühtlasi tagada tasakaal ühelt poolt Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitsva ja praktikas rakendatava korra ning teiselt poolt võimalikult väikese haldus- ja vastavuskoormuse vahel.

<sup>(8)</sup> Arutelud kehtivate VKÄsid käsitlevate eeskirjade üle tõusetusid olukorras, kus paljud hargmaised kontsernid kolisid oma peakontorid Ühendkuningriigist välja: 2010. aasta dokumendis „Corporate Tax Roadmap“ nenditi, et „on aeg see suundumus tagasi pöörata“, muutes Ühendkuningriigi maksusüsteemi riigile uuesti kasulikuks. Ühendkuningriigi valitsus nimetas VKÄde maksustamise reformi muu hulgas „hargmaiste kontsernidega seotud äritegevuse prioriteediks ja valitsuse üheks olulisemaks sammuks konkurentsivõime taastamisel“.

<sup>(9)</sup> Ühendkuningriigil olid VKÄsid käsitlevad eeskirjad juba enne 2013. aastat, kuid siis oli nende aluseks hoopis teistsugune kontseptsioon. Varasemad VKÄde maksustamist käsitlevad sätted ei sisaldanud rahvusvahelise kontserni rahastamisega seotud maksuvabadust.

<sup>(10)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM190000, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000>.

<sup>(11)</sup> „Eeldatavad maksustatavad kogutulud“ on määratletud mõiste, mis tähendab sisuliselt kogutulusid, mis maksustatakse Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise korra kohaselt juhul, kui VKÄ oleks Ühendkuningriigi resident.

<sup>(12)</sup> Finantssektoris tegutsevate ettevõtjate puhul on selle analüüsi seisukohalt keskse tähtsusega ettevõtlusriskide võtmisega seotud võtmefunktsioonide kindlaksmääramine.

<sup>(13)</sup> TIOPA paragrahvi 371DA lõike 3 punkt f.

- (17) Samuti soovisid Ühendkuningriigi ametiasutused parandada Ühendkuningriigi maksualast konkurentsivõimet <sup>(14)</sup>. Seda on nimetatud VKÄsid käsitlevate eeskirjade ühe eesmärgina; nimelt on see eeskiri „koos äriühingu tulumaksu määra langetamisega 2014. aastal 22 %-ni ja patenditulu maksustamise erikorraga [...] veel üks samm [Ühendkuningriigi valitsuse] eesmärgi suunas luua kõige konkurentsivõimelisem äriühingute tulumaksustamise süsteem G20s“ <sup>(15)</sup>.
- (18) TIOPA 9A. osa 2. peatükis on sätestatud kord, mille kohaselt määratakse kindlaks, kas välismaise äriühingu teenitud tuludelt (tulude osalt) tuleb tasuda VKÄ maksu, kui on kindlaks tehtud, et välismaine äriühing on VKÄ. Selle kohaselt tekib VKÄ maksu tasumise kohustus, kui:
- ükski VKÄ üksuse tasandi maksuvabastus ei ole kohaldatav (vt põhjendus 19);
  - on olemas Ühendkuningriigi residendist osanik ehk Ühendkuningriigi residendist äriühing, mis (koos seotud äriühingutega) omab VKÄs vähemalt 25 %-list osalust; ning
  - VKÄ-l on VKÄ maksu kohaldamise tingimustele vastavad maksustatavad tulud.
- (19) Haldus- ja vastavuskoormuse piiramise eesmärki kajastab VKÄsid käsitlevate eeskirjade ülesehitus; nimelt keskendutakse eeskirjades olukordadele, mis kujutavad endast Ühendkuningriigi riigikassale kõige suuremat riski. Selleks nähakse ette teatavad eelnevad välistused seoses juhtumitega, mille korral tulude kunstliku ümberpaigutamise riski peetakse väikeseks, st mille korral juhtumipõhisel hindamisel tõenäoliselt ei tuvastataks kunstlikku ümberpaigutamist või ei tuvastataks üldse ümberpaigutamist. Need on nn üksuse tasandi maksuvabastused, mis on sätestatud TIOPA 9A. osa peatükkides 10–14:
- *maksuvabastuse perioodiga seotud maksuvabastus* on sätestatud TIOPA 9A. osa 10. peatükis, mis näeb ette ajutise (tavaliselt 12 kuud vältava) maksuvabastuse VKÄde puhul, mis on esmakordselt tulnud Ühendkuningriigi residendist äriühingu kontrolli alla;
  - *väljajäetud territooriumidega seotud maksuvabastus* on sätestatud TIOPA 9A. osa 11. peatükis, mis vabastab maksust VKÄd, mille puhul tulude kunstliku ümberpaigutamise risk on prognoositavalt väike tulenevalt nende residentsuse territooriumist ja nende teenitavate tulude liigist;
  - *väikeste tuludega seotud maksuvabastus* on sätestatud TIOPA 9A. osa 12. peatükis, mis vabastab maksust VKÄd, mis on arvestusperioodil teeninud vähe tulu (üldjuhul alla 500 000 naelsterlingi, millest kauplemisega mitteseotud tulu moodustab kuni 50 000 naelsterlingit);
  - *madala kasumimarginaaliga seotud maksuvabastus* on sätestatud TIOPA 9A. osa 13. peatükis, mis vabastab maksust VKÄd, mille tulud moodustavad kuni 10 protsenti tegevuskuludest. Maksuvabastust kohaldatakse VKÄde suhtes, kes täidavad suhteliselt väikese lisandväärtusega funktsioone;
  - *üldine maksuvabastus* on sätestatud TIOPA 9A. osa 14. peatükis, mis vabastab maksust VKÄd, kes maksavad oma residentsuse territooriumil maksu tegeliku määraga, mis ulatub tavapärasest kõrgeni (vähemalt 75 % maksust, mis tuleks tasuda, kui äriühingu tulused maksustataks Ühendkuningriigi maksumäära alusel ja mõõdetaks Ühendkuningriigi eeskirjade kohaselt).
- (20) Üksuse tasandi maksuvabastused peegeldavad asjaolu, et enamik välismaiseid tütarettevõtjaid luuakse reaalsetel majanduslikel põhjustel. Praktikas tähendab see seda, et enamikul juhtudel ei ole Ühendkuningriigi äriühingutel vaja kohaldada VKÄsid käsitlevaid eeskirju muul otstarbel kui üksuse tasandi maksuvabastuse tingimustele vastavuse tõendamiseks. Seetõttu piirdub VKÄ maksu kohaldamise tingimustes sisalduvate üksikasjalike maksustamissätete kohaldamine ja maksustatavate tulude kindlakstegemise vajadus olukordadega, kus ükski üksuse tasandi maksuvabastus ei ole kohaldatav.
- (21) Kui ükski üksuse tasandi maksuvabastus ei ole kohaldatav, omistatakse VKÄ maksustatavad tulud VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaselt Ühendkuningriigi residendist osanikule. Maksustatavate tulude kindlakstegemiseks kohaldatakse TIOPA 9A. osa peatükkides 3–8 sätestatud kriteeriume ja tingimusi, mis kokku moodustavad VKÄ maksu kohaldamise tingimused <sup>(16)</sup>.
- (22) Need peatükid on VKÄde maksustamise korra toimimise seisukohast keskse tähtsusega. Need on üles ehitatud sihtotstarbeliste testidena, mille eesmärk on hinnata, kas VKÄ eeldatavad kogutulud vastavad maksu kohaldamise tingimustele ja on seega maksustatavad tulud.

<sup>(14)</sup> Ühendkuningriigi rahandusministeerium, „Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform“, juuni 2011.

<sup>(15)</sup> Alamkoda, seaduseelnõu komisjon, rahandusseaduse eelnõu arutelu, 19. juuni 2012, PBC (Bill 001) 2012–2013, lk 466 (rahandusministeeriumi riigisekretäri (Exchequer Secretary) avaldus).

<sup>(16)</sup> TIOPA 9. peatükk sisaldab valikulist alternatiivset tingimust seoses teatavate tuludega, mis on tavaliselt hõlmatud 5. peatükis sätestatud VKÄ maksu kohaldamise tingimustega, kuid see ei ole ametlikult VKÄ maksu kohaldamise tingimuste osa.

- (23) VKÄ maksu kohaldamise tingimused saavad alguse esimesest filtrist, mis on sätestatud TIOPA 9A. osa 3. peatükis. See peatükk sisaldab üldteste, mille abil tehakse kindlaks, kas TIOPA 9A. osa peatükkides 4–9 sätestatud üksikasjalikumad tingimused on üldse kohaldatavad <sup>(17)</sup>.
- (24) Mis puudutab maksustamist käsitlevaid eripeatükke, siis TIOPA 9A. osa 4. peatükk („4. peatükk“) on üldsäte ja seda kohaldatakse kõigi VKÄde suhtes, olenemata sellest, mis liiki tulu nad teenivad, välja arvatud VKÄd, mis teenivad ainult kinnisvaraäri seotud tulu <sup>(18)</sup> või kauplemisega mitteseotud finantstulu. TIOPA 9A. osa 5. peatükk („5. peatükk“) koostöös TIOPA 9A. osa 9. peatükiga („9. peatükk“) käsitleb VKÄsid, mis teenivad kauplemisega mitteseotud finantstulu. TIOPA 9A. osa 6. peatükk („6. peatükk“) käsitleb VKÄsid, mis teenivad kauplemisega seotud finantstulu <sup>(19)</sup>.
- (25) VKÄ maksu kohaldamise tingimuste eesmärk on määrata kindlaks olukorrad, kus Ühendkuningriigis teenitud tulud on kunstlikult ümber paigutatud, mis üldiselt tähendab seda, et „esineb märkimisväärne ebakõla Ühendkuningriigis toimuva peamise äritegevuse ja sellest tegevusest teenitud tulude vahel, mis on omistatud äriühingule väljaspool Ühendkuningriiki“ <sup>(20)</sup>. Kõige selgemalt nähtub see 4. peatükist <sup>(21)</sup>. Selle peatüki kohaselt loetakse VKÄ eeldatavaid kogutulusid, mis on teenitud tema õiguslikus omandis olevatelt varadelt ja talle lepingu alusel omistatud riskidelt, maksustatavateks tuludeks, kui ja niivõrd kui selliste varade ja riskide haldamine toimub Ühendkuningriigis <sup>(22)</sup>. Selle kindlakstegemiseks on vaja kaaluda, kas mõnda võtmetöötajate funktsiooni, mis on seotud selliste riskide võtmisega või sellise vara majandusliku omandiõigusega, mis on VKÄ tulude aluseks, täidetakse tegelikult Ühendkuningriigis <sup>(23)</sup>. Seega on Ühendkuningriigi võtmetöötajate funktsioonide osakaal võrreldes Ühendkuningriigi väliste võtmetöötajate funktsioonide osakaaluga oluline kriteerium maksustatavate tulude kindlaksmääramisel. Seda kriteeriumi ei kohaldata mitte üksnes üldise maksustamissätte (4. peatükk), vaid näiteks ka 5. peatüki (kauplemisega mitteseotud finantstulud) alusel <sup>(24)</sup>.

<sup>(17)</sup> Selleks, et hoida VKÄde maksustamise korra haldamise kulud võimalikult madalal, on selle filtri eesmärk välistada VKÄd, mis küll ei vasta ühegi üksuse tasandi maksuvabastuse tingimustele, ent mis tõenäoliselt ei teeni (märkimisväärset) kunstlikult ümberpaigutatavat tulu suhteliselt hõlpsal viisil. Tingimused on suhteliselt lihtsad ja nende aluseks on riskipõhine lähenemisviis, mis hõlbustab enesehindamist ilma dokumenteerimise erinõueteta. Sellest nähtub põhimõte, et kunstliku ümberpaigutamise tegemist siis, kui varad ja riskid on eraldatud tegevusest, mis toetab nende varade omamist kontserni poolt. Näiteks ei pea VKÄ oma kauplemistulude korral kindlaks määrama maksustatavate tulude olemasolu, kui tal ei ole vara ja ta ei kanna riske, mida juhitakse või kontrollitakse Ühendkuningriigis. Samamoodi loetakse näiteks juhul, kui VKÄ tuludest kuni 5 % moodustavad kauplemisega mitteseotud finantstulud (5 % vabastus), need tulud äritegevuse tuludega võrreldes ebaolulisteks ja TIOPA 9A. osa 3. peatüki kohaselt ei kuulu need 5. peatüki kohaldamisalas.

<sup>(18)</sup> TIOPA paragrahvi 371CA lõiked 1–11. Kinnisvaraäri seotud tulud on jäetud täielikult välja nii VKÄ maksu kohaldamise tingimuste kohaldamisalast kui ka arvestusliku kasumi määratlusest seoses peatükkides 10–14 sätestatud üksuse tasandi maksuvabastustega; vt Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiaraamat „International Manual“, INTM248550.

<sup>(19)</sup> TIOPA 9A. osa 7. peatükk käsitleb VKÄsid, mis teenivad tulu emaettevõtja riskide kindlustava tütarettevõtjana. TIOPA 9A. osa 8. peatükk käsitleb VKÄsid, mis teenivad tulu teatava reguleeritud finantsettevõtja tütarettevõtjana. TIOPA 9A. osa peatükid 15–22 sisaldavad mitmesuguseid tegevus- ja halduseeskirju, nagu topeltmaksustamise vältimise eeskiri, kontrollieeskiri, mõisted ja muud eeskirjad, mis on seotud VKÄsid käsitlevate eeskirjade nõuetekohase kohaldamisega Ühendkuningriigi maksuhaldurite poolt.

<sup>(20)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, „CFC reform: response to consultation“, detsember 2011, kokkuvõtte põhipunktid.

<sup>(21)</sup> TIOPA paragrahv 371DA; vt ka Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiaraamat „International Manual“, INTM200100: „4. peatükis on sätestatud mehhanism, mille abil määratakse kindlaks, millises ulatuses VKÄ eeldatavad kogutulud [...] vastavad VKÄ maksu kohaldamise tingimustele (4. peatüki kohased tulud, konkreetse Ühendkuningriigis ellu viidava tegevuse tõttu, mis on võimaldanud VKÄ-l neid tulusid teenida“.

<sup>(22)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiaraamat „International Manual“, INTM200100, ja INTM197200: „VKÄ maks on 4. peatüki alusel kohaldatav välismaiste kauplemistulude suhtes [...], kui tulud on Ühendkuningriigist ümber paigutatud ja omistatud VKÄ-le varade ja riskide eraldamise teel tegevusest, mis toetab nende varade omamist kontserni poolt või mis on vältimatult seotud selliste riskide kandmisega“.

<sup>(23)</sup> TIOPA paragrahvi 371DA lõike 3 punkt f. Vt ka Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiaraamat „International Manual“, INTM200300.

<sup>(24)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiaraamat „International Manual“, INTM203310, on märgitud, et „Sarnaselt 4. peatükile määratletakse 5. peatükis kauplemisega mitteseotud finantstulud, mis on teenitud VKÄ omandis olevatelt varadelt ja VKÄ-le omistatud riskidelt olukorras, kus asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis; seega kasutatakse 5. peatükis mitut testi, mida kasutatakse ka 4. peatükis.“

- (26) Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevates eeskirjades tunnistatakse siiski, et finantstulude puhul ei pruugi üksnes võtmetöötajate funktsioonide testile tugineda tagada Ühendkuningriigi maksubaasi piisavat kaitset. Seetõttu sisaldavad peatükid 5–9 täiendavaid teste kauplemisega mitteseotud finantstulu ja muud liiki passiivse tulu käsitlemiseks. VKÄ maksu võidakse VKÄ suhtes kohaldada rohkem kui ühe maksustamispeatüki alusel, kuid tulu võib selle maksuga maksustada ainult ühel korral <sup>(25)</sup>.

### 2.1.3. VKÄ maksu kohaldamine kauplemisega mitteseotud finantstuludele

- (27) Kauplemisega mitteseotud finantstulud hõlmavad igasuguseid finantstulusid, mis ei ole kauplemisega seotud finantstulud. Kauplemisega seotud finantstulusid käsitleb 6. peatükk. Kauplemisega mitteseotud finantstulud võivad sisaldada nii kontsernisestelt laenudelt teenitud finantstulusid kui ka välislaenudelt (sh hoiustelt) teenitud finantstulusid, tingimusel et need ei tulene kauplemisest <sup>(26)</sup>.
- (28) Kauplemisega mitteseotud finantstulude puhul on VKÄ maksu kohaldamise tingimustele vastavuse test sätestatud 5. peatükis või teise variandina – kui tehakse vastav valik ja teatavad tingimused on täidetud – 9. peatükis <sup>(27)</sup>. 5. peatükk sisaldab kahte üldtesti ja kahte eritesti, mis on suunatud teatavatele kuritarvitustele, mida need üldtestid ei hõlma. 5. peatükk sisaldab võtmetöötajate funktsioonide testi, mille abil uuritakse tegevuse elluviimist Ühendkuningriigis ja mis suures osas põhineb 4. peatükis sisalduval võtmetöötajate funktsioonide testil. Kuid 5. peatükk ei tugine ainult sellele testile, sest finantstulude teenimine on suuresti kapitalimahukas tegevus ega pruugi alati eeldada võtmetöötajate funktsioonide olemasolu.
- (29) 5. peatükis ette nähtud testid kauplemisega mitteseotud maksustatava finantstulu kindlakstegemiseks on järgmised:

— esiteks loetakse, et VKÄ kauplemisega mitteseotud finantstulu vastab VKÄ maksu kohaldamise tingimustele niivõrd, kui see tulu on teenitud varadelt ja riskidelt, millega seoses asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone <sup>(28)</sup> täidetakse Ühendkuningriigis (TIOPA paragrahv 371EB). Kooskõlas VKÄsid käsitlevate eeskirjade üldise loogikaga seisneb VKÄ maksu kohaldamise loogika sellisel juhul selles, et Ühendkuningriiki peaks saama maksustada tulu, mis on teenitud Ühendkuningriigis ellu viidud tegevuse tulemusena; <sup>(29)</sup>

— teiseks uuritakse alternatiivse testiga, kuidas kauplemisega mitteseotud finantstulu aluseks olevaid laene või hoiuseid on rahastatud. Olenemata võtmetöötajate funktsioonide täitmise kohast loetakse seetõttu, et kauplemisega mitteseotud finantstulu vastab VKÄ maksu kohaldamise tingimustele niivõrd, kui seda

<sup>(25)</sup> Näiteks võib 4. peatüki testi kohaldamine VKÄ teatavate kauplemisega seotud finantstulude suhtes viia järelduseni, et 4. peatüki alusel ei vasta tulud VKÄ maksu kohaldamise tingimustele. Samas ei välista see järeldus võimalust, et sellised kauplemisega seotud finantstulud võivad tervikuna või osaliselt olla VKÄ maksuga maksustatavad 6. peatüki alusel.

<sup>(26)</sup> Välismaine tütarettevõtja, kes osaleb ühes või mitmes juhuslikus kontsernisiseses rahastamistehingus, peab VKÄ maksu kohaldamise hindamiseks rakendama 5. peatüki kohaseid teste, samas kui kontserni aktiivses rahahaldustegevuses osalev tütarettevõtja peab kohaldama kas üldist 4. peatükki või konkreetselt kauplemisega seotud finantstulusid käsitlevat 6. peatükki.

<sup>(27)</sup> VKÄ-l, mis teenib nii kauplemisega mitteseotud finantstulu kui ka muud liiki tulu, võib olla vajalik kohaldada ka teisi maksustamispeatükke, samas kui ainult kauplemisega mitteseotud finantstulu teenivad VKÄsid käsitletakse üksnes 5. ja 9. peatüki alusel.

<sup>(28)</sup> See test on tõepoolest väga sarnane 4. peatüki alusel rakendatava testiga, mille abil hinnatakse VKÄ „muude tulude“ ehk sisuliselt tavalise äritegevuse tulude kunstlikku ümberpaigutamist. Test, mille abil kontrollitakse, kas VKÄ omandis olevatelt varadelt ja talle omistatud riskidelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu on seotud Ühendkuningriigis täidetavate asjakohaste võtmetöötajate funktsioonidega, põhineb OECD heakskiidetud lähenemisviisil, mis on esitatud 2010. aasta aruandes kasumi omistamise kohta püsivatele tegevuskohtadele („Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“). Seetõttu kasutatakse selles ka mõistet „ettevõtlusriskide võtmisega seotud võtmefunktsioonid“, mida kasutatakse finantsettevõtete sektoris tegutsevate äriühingute puhul.

<sup>(29)</sup> Järelikult, kui VKÄ teenib laenudelt intressitulu, kusjuures asjakohaseid laenu andmisega ja intressimaksude haldamisega seotud otsustustja järelevalvefunktsioone täidetakse Ühendkuningriigis, kuulub intressitulu VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaldamisalasse ja seda maksustatakse Ühendkuningriigis.

rahastatakse asjakohastest Ühendkuningriigi vahenditest (TIOPA paragrahv 371EC). Asjakohased Ühendkuningriigi vahendid on mis tahes rahalised vahendid või varad, mille näol on tegemist Ühendkuningriigiga seotud kapitaliga või mis on (otseselt või kaudselt) saadud Ühendkuningriigiga seotud kapitalist<sup>(30)</sup>. VKÄ maksu kohaldamise loogika seisneb antud juhul selles, et Ühendkuningriigiga seotud kapitalist saadud passiivne tulu ei tohiks pärast lihtsat VKÄ-le üleandmist olla Ühendkuningriigis maksust vabastatud.

- (30) Need kaks testi on alternatiivsed, mis tähendab, et kauplemisega mitteseotud finantstulu vastab VKÄ maksu kohaldamise tingimustele niivõrd, kui see vastab kas esimese või teise testi tingimustele. 5. peatükk sisaldab veel kahte alternatiivset testi, mis on suunatud maksustamisega seotud kaalutlustest ajendatud skeemide kindlatele liikidele. Kui kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul tuleb rakendada neid kahte testi, kohaldatakse VKÄ maksu isegi siis, kui puuduvad Ühendkuningriigis täidetavad võtmetöötajate funktsioonid või Ühendkuningriigiga seotud kapital<sup>(31)</sup>.

#### 2.1.4. VKÄ maksu kohaldamine kauplemisega seotud finantstuludele

- (31) VKÄ kauplemisega seotud finantstulud, mis on enamasti tulud aktiivsest pangandus- või kindlustustegevusest, loetakse vastavat VKÄ maksu kohaldamise tingimustele, kui nad vastavad 4. peatükis ette nähtud üldise võtmetöötajate funktsioonide testi tingimustele ja samuti siis, kui nad vastavad 6. peatükis ette nähtud testi tingimustele<sup>(32)</sup>.
- (32) 6. peatüki testis ei eristata kontsernisestest finantstehingutest saadud kauplemistulusid sellistest kauplemisega seotud finantstuludest, mis on saadud tehingutest sõltumatute vastaspooltega. Hargmaised kontsernid koondavad rahastamisega seotud funktsioonid sageli rahahaldusühingutesse. Selliste äriühingute tegevus võib kujutada endast finantskaubandust, millest saadud tulud kuuluvad pigem 4. ja 6. peatüki (kauplemisega seotud finantstulud) kohaldamisalasse kui 5. ja 9. peatüki (kauplemisega mitteseotud finantstulud) kohaldamisalasse<sup>(33)</sup>. Kui VKÄ on kontserni rahahaldusühing<sup>(34)</sup>, on tal aga sellegipoolest võimalus lasta kauplemisega seotud finantstulusid käsitleda nii, nagu oleks tegemist kauplemisega mitteseotud finantstuludega (teatades sellest maksu- ja tolliameti ametnikule)<sup>(35)</sup>. Nimetatud võimaluse kasutamise korral kohaldatakse 5. peatükki, et teha kindlaks, kas sellisel määratletud kauplemisega mitteseotud finantstulude suhtes on kohaldatav VKÄ maks, ja maksukohustuslasel on õigus taotleda 9. peatüki kohast maksuvabastust.

## 2.2. Vaidlustatud meede: kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus

- (33) Seda, kas ja mil määral VKÄ maks on kohaldatav VKÄ kauplemisega mitteseotud finantstulude suhtes, ei tehta kindlaks ainult 5. peatüki kohaste testide alusel. Kui VKÄ on teeninud kauplemisega mitteseotud finantstulu, mis vastab 5. peatüki kriteeriumidele, siis 9. peatüki kohaselt võib olla kohaldatav osaline (75 %) või täielik (100 %) vabastus VKÄ maksust kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul, mis on saadud laenuks võetud välismaisele kontserni liikmest äriühingule. Käesolevas otsuses nimetatakse seda sätet „kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuseks“ või „vaidlustatud meetmeks“.

<sup>(30)</sup> Ühendkuningriigiga seotud kapital on määratletud kui kapital, mille Ühendkuningriigis asuv seotud äriühing on mis tahes viisil otseselt või kaudselt, ametlikult või mitteametlikult teinud kättesaadavaks VKÄ-le, samuti selline osa VKÄ tuludest, mis on mis tahes varasema arvestusperioodi osas tunnistatud kunstlikult ümber paigutatud tuludeks ja mida nüüd kasutatakse VKÄ edasiste laenude rahastamiseks.

<sup>(31)</sup> Nende kahe lisategiga vaadeldakse, kas kauplemisega mitteseotud finantstulu tuleneb skeemist, millega asendatakse Ühendkuningriigi residendist äriühingutele dividendide maksmine, või Ühendkuningriigi kapitalirendilepingutega seotud skeemist.

<sup>(32)</sup> 6. peatükis ette nähtud testi puhul vastab VKÄ kauplemisega seotud finantstulu VKÄ maksu kohaldamise tingimustele niivõrd, kui tulu rahastatakse ülemäärase omakapitaliga, mis on saadud Ühendkuningriigiga seotud kapitali sissemaksetest. Kui 5. peatükis kasutatakse kauplemisega mitteseotud finantstulude hindamiseks alternatiivse testi tegemisel mis tahes Ühendkuningriigiga seotud kapitalist rahastamise laiemat kriteeriumi, siis 6. peatükis ette nähtud test kauplemisega seotud finantstulude hindamiseks põhineb VKÄ „ülemäärasel vabal kapitalil“, st kapitalil, mis ületab kapitali, mis äriühingul mõistlikkuse põhimõttest lähtuvalt eeldataks olevat, kui ta ei oleks teise äriühingu 51 %-line tütarettevõtja (TIOPA paragrahv 371FA). Eeldatavad tulud vastavad VKÄ maksu kohaldamise tingimustele üksnes juhul, kui ülemäärase omakapitali on rahastatud Ühendkuningriigiga seotud kapitalist.

<sup>(33)</sup> Selline äriühing tegutseb sisuliselt jaepangaga sarnasel viisil (suur hulk tehinguid, suur hulk sissetulekuid ja väljaminekuid, riskide maandamine). Struktureeritud laenugevust rahastatakse valdavalt kontserni hoiustest ja üldjuhul realiseerib äriühing kasumi, mille aluseks on laenude ja hoiuste erinevad intressimäärad.

<sup>(34)</sup> Selleks, et otsustada, kas VKÄ on kontserni rahahaldusühing, kohaldatakse TIOPA paragrahvi 316 lõikeid 5–11.

<sup>(35)</sup> TIOPA paragrahvi 371CE lõige 2.

- (34) Kontsernisisesest rahastamisega seotud maksuvabastust kohaldatakse ainult selliste tulude suhtes, mida hõlmab 5. peatükk. See asendab 5. peatüki maksustamissätteid mehaanilise reeglga, mille alusel VKÄ maksu kohaldatakse summale, mis võrdub 25 %-ga kvalifitseeruvatest laenusuhetest<sup>(36)</sup> tulenevatest kauplemisega mitteseotud finantstuludest (osaline (75 %) maksuvabastus), või teatavatel juhtudel 0 %-ga sellistest tuludest (täielik maksuvabastus). Osaline maksuvabastus on vaikumisi reegel. Niivõrd, kui asjaomast laenu rahastatakse nn kvalifitseeruvatest vahenditest,<sup>(37)</sup> võidakse VKÄ tulude suhtes kohaldada maksuvabastust kuni 100 % ulatuses vastavatest kauplemisega mitteseotud finantstuludest. Lisaks võib kauplemisega mitteseotud finantstulude ülejäänud osa, mis vastab VKÄ maksu kohaldamise tingimustele (sõltuvalt sellest, kas tegemist on osalise või täieliku maksuvabastusega), siiski olla täielikult VKÄ maksust vabastatud nn „vastavusse viidud intresside“ reegli alusel<sup>(38)</sup>.
- (35) Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti<sup>(39)</sup> juhendi sissejuhatavates märkustes 9. peatüki kohta on märgitud, et „kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes 9. peatükis sätestatud maksuvabastused on kehtestatud selleks, et lahendada keerulised küsimused, mis on tingitud rahaliste vahendite asendatavusest hargmaises kontsernis“<sup>(40)</sup>. Ühendkuningriigi ametiasutused on selgitanud, et 25 %-line arvessevõtmise määr (75 %-line maksuvabastus) põhineb eeldusel, et (maksualaste kaalutluste puudumise korral) täielikult rahastatud omakapitaliga VKÄd, mis teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu, rahastatakse Ühendkuningriigist suuremas ulatuses laenuvahendite kaudu ja väiksemas osas omakapitali kaudu, mis toob kaasa täiendavad finantstulud Ühendkuningriigi emaettevõtja tasandil<sup>(41)</sup>. Maksuvabastuse määra arutati Ühendkuningriigi ettevõtjate esindajatega VKÄde maksustamise korra muudatuste väljatöötamise ajal. Konsultatsiooni protokollist nähtub, et esialgu kaaluti 50 %-list maksuvabastust (mille tulemusena tegelik maksumäär oleks 10 %). Ettevõtjate esindajad taotlesid 75 %-list maksuvabastust, mille tulemusena tegelik maksumäär on 2–6 %<sup>(42)</sup>.
- (36) Vaidlustatud meedet kohaldatakse ainult kauplemisega mitteseotud finantstulude suhtes, mida VKÄ teenib sellistele välismaistele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudest, mida kontrollib sama Ühendkuningriigi residendist äriühing, kes kontrollib ka VKÄd. Neid laenusuhteid nimetatakse „kvalifitseeruvateks laenusuheteks“<sup>(43)</sup>. Kontsernisisesest rahastamisega seotud maksuvabastus väljendab kvalifitseeruva laenusuhte rahastamise seost Ühendkuningriigiga, nii et hargmaised kontsernid ei pea tegema kindlaks kontserni rahastamisskeemide täpseid allikaid või ajalugu ega seda, mil määral vastavad kulud kantakse Ühendkuningriigis<sup>(44)</sup>.
- (37) Taotledes oma äriühingu tulumaksu arvestuses 9. peatüki kohase maksuvabastuse kohaldamist, võivad kõik potentsiaalsed maksukohustuslased, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames antud laenust, kohaldada 9. peatüki erieeskirja asemel 5. peatükis sätestatud üldeeskirja, tingimusel et VKÄ läbib ärruümide testi. See test loetakse läbituks, kui territooriumil, kus VKÄ on

<sup>(36)</sup> Vt põhjendus 36.

<sup>(37)</sup> Kvalifitseeruvad vahendid on VKÄ sellised laenud, mis ei ole otseselt ega kaudselt seotud laiemate kontserni vahenditega, ja need hõlmavad VKÄ tuluseid, mis on teenitud kontserni asjaomastele liikmetele laenude andmisest, mida kasutatakse üksnes VKÄ kontserni äritegevuse elluviimiseks asjaomasel territooriumil, või rahalisi vahendeid või muud vara, mida VKÄ on saanud seoses VKÄ kontserni liikmete aktsiatega, mis kuuluvad VKÄ-le, või VKÄ poolt kontserni liikmetele välja antud aktsiatega (vt TIOPA paragrahv 371IB).

<sup>(38)</sup> TIOPA paragrahv 371IE. Vastavusse viidud intresside reegli kohaselt on pärast osalise või täieliku maksuvabastuse kohaldamist järelejääva VKÄ maksu ülempiiriks Ühendkuningriigi kontserni netointressikulud Ühendkuningriigis. See ülempiir välistab VKÄ maksu kohaldamise juhul, kui kontserni Ühendkuningriigi liikmete neto-finantseerimistulude kogusumma on vähemalt võrdne neto-finantseerimiskuludega seotud mahaarvamistega (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM216100).

<sup>(39)</sup> Maksude kogumise eest vastutav Ühendkuningriigi valitsuse osa, Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC).

<sup>(40)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM216100.

<sup>(41)</sup> Ühendkuningriigi 15. jaanuari 2018. aasta kiri, punkt 58.

<sup>(42)</sup> Välismaiste kontrollitavate äriühingute rahaliste varade töörühma 4. veebruari 2011. aasta koosoleku protokoll punkt 6.

<sup>(43)</sup> TIOPA paragrahvis 371IG kirjeldatakse reegleid, mille kohaselt tehakse kindlaks, millal VKÄ antud laen kujutab endast kvalifitseeruvat laenusuhet, käsitledes olukordi, kus laenu algselt saanud tehinguosaline kasutab rahalisi vahendeid selleks, et ise laenu anda („lõppvõlgniku“ reegel). Vt ka Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM217100.

<sup>(44)</sup> Vt Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM216100. Lisaks märgiti, et selle maksuvabastuse eesmärk oli kehtestada kontsernisisesest rahastamise suhtes kindel madal maksumäär, mis enamikul juhtudel „tähendaks seda, et 2014. aastaks rakenduks välismaisest kontsernisisesest rahastamisest teenitud tuludele Ühendkuningriigi äriühingu tulumaks tegeliku määraga 5,75 %“. Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti konsultatsioon VKÄsid käsitlevate eeskirjade muudatuste teemal, juuni 2011, punkt 1.10.



maksuresident, on tema käsutuses ruumid, mida ta hõivab või kasutab (või mida tal on kavas hõivata ja kasutada) mõistliku püsivusega ning kus kas täies ulatuses või peajasjalikult toimub VKÄ tegevus sellel territooriumil <sup>(45)</sup>.

### 2.3. Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade muudatused

- (38) 6. juulil 2018 teatas Ühendkuningriik, et seaduse Finance Act 2018-2019 eelnõuga nähakse ette VKÄsid käsitlevate eeskirjade muudatused, mille eesmärk on rakendada nõukogu direktiivi (EL) 2016/1164 <sup>(46)</sup> (maksustamise vältimise vastane direktiiv). Need muudatused puudutavad esiteks kontrolli määratlust, mis mõjutab kõiki tulusi, mille suhtes kohaldatakse VKÄ maksu, ja teiseks võtmetöötajate funktsioonide täitmist Ühendkuningriigis kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes kontsernisisese rahastamisega seotud maksuvabastuse kohaldamisel. Esimene muudatus on seega üldisem, kuid teine on konkreetselt seotud vaidlustatud meetmega.
- (39) Teine muudatus piirab kontsernisisese rahastamisega seotud maksuvabastuse kasutatavust, nii et maksukohustuslased ei saa enam 5. peatüki kohaldamise asemel taotleda 9. peatüki kohast maksuvabastust kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul, mis on teenitud kvalifitseeruvate laenusuhete raames, niivõrd kui see tulu on teenitud varadelt ja riskidelt, millega seoses asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis. Nimetatud muudatused on sätestatud seaduse Finance Act 2019 paragrahvi 20 (Controlled foreign companies: finance company exemption and control) lõikes 2 ja need jõustusid 1. jaanuaril 2019 <sup>(47)</sup>.

### 2.4. Rahvusvaheline ja ELi kontekst

- (40) Paljud riigid on kehtestanud VKÄsid käsitlevad eeskirjad, et takistada maksumaksjatel maksustamise vältimist või maksude maksmise edasilükkamist sel teel, et tulud omistatakse välismaistele tütarettevõtjatele, kes tegutsevad madalate maksudega riikides. Kõikide VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaselt maksustatakse teatavatel asjaoludel teatavate mitteresidentide üksuste tulusi nende maksuresidentide aktsionäride tasandil. Täpsed eeskirjad võivad siiski olla riigiti märkimisväärselt erinevad, <sup>(48)</sup> sest nende elementidega seotud eeskirjad ja kriteeriumid peavad olema kooskõlas äriühingute tulumaksustamise siseriikliku süsteemiga, mille osaks need eeskirjad on, ning peegeldama asjaomase riigi maksupoliitika eesmärke.

#### 2.4.1. OECD suunised (maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist käsitlev projekt)

- (41) Maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise tegevuskavas <sup>(49)</sup> märgib Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD), et paljudes riikides on kehtestatud VKÄsid käsitlevad eeskirjad, et tegeleda maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamisega seotud probleemide ühe allikaga, milleks on võimalus asutada seotud mitteresidentide maksumaksja ja suunata maksuresidentide äriühingu tulusi selle mitteresidentide sidusettevõtja kaudu. Maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist käsitleva projekti lõpparuanne 3. meetme kohta, mis hõlmab VKÄsid käsitlevate eeskirjade kasutamist, sisaldab soovitusi OECD liikmesriikidele ja teistele riikidele mõjusate VKÄsid käsitlevate eeskirjade väljatöötamiseks <sup>(50)</sup>. Aruanne koostati eesmärgiga tagada, et riikides, kus otsustatakse kohaldada VKÄsid käsitlevaid eeskirju, tehtaks seda viisil, mis tulemuslikult takistab maksumaksjatel maksustamise vältimiseks paigutada tulud ümber välismaistesse tütarettevõtjatesse. Aruandes mainitakse Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevaid eeskirju näitena eeskirjadest, milles kasutatakse OECD poolt välja töötatud kontseptsioone iga varaga seotud võtmetöötajate funktsioonide tuvastamiseks, et määratleda eeskirjade kohaldamisala <sup>(51)</sup>.

<sup>(45)</sup> TIOPA paragrahv 371DG. Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet on avaldanud täiendava juhendi testi kasutamise kohta 9. peatüki ja kauplemisega mitteseotud finantstulu kontekstis (sisekäsiaraamat „International Manual“, INTM216650).

<sup>(46)</sup> Nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT L 193, 19.7.2016, lk 1).

<sup>(47)</sup> [http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga\\_20190001\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga_20190001_en.pdf)

<sup>(48)</sup> See puudutab näiteks kontrolli, madala maksumäära ja tulude ümberpaigutamise määratlemist, aga ka haldusnorme VKÄ tulude arvutamise ja topeltmaksustamise vältimise kohta.

<sup>(49)</sup> OECD (2013), „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

<sup>(50)</sup> OECD (2015), „Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report“, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariis. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

<sup>(51)</sup> OECD (2015), „Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report“, punkt 85, joonealune märkus 12. Aruandes ei viidata VKÄsid käsitlevates eeskirjades sätestatud maksuvabastustele, mida kohaldatakse kontsernisisese rahastamisega seotud tulu suhtes.

#### 2.4.2. Maksustamise vältimise vastane direktiiv

- (42) ELi tasandil võttis nõukogu 12. juulil 2016 vastu maksustamise vältimise vastase direktiivi<sup>(52)</sup>. Direktiivi põhjendustes viidatakse sõnaselgelt lõplikele aruannetele OECD 15 meetme kohta, mis on suunatud maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise vastu, ning nõukogu 8. detsembri 2015. aasta järeldustele, milles rõhutati vajadust leida ELi tasandil ühised, kuid paindlikud lahendused, mis oleksid kooskõlas maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist käsitlevate OECD järeldustega. Lisaks on põhjendustes märgitud:

„Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade toimet omistatakse madala maksumääraga maksustatava kontrollitava tütarettevõtja tulu emaettevõtjale. Seejärel maksustatakse emaettevõtja selliselt saadud tulu riigis, kus ta on maksuresident. Asjaomase riigi poliitikaprioriteetidest sõltuvalt võivad välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad hõlmata kogu madala maksumääraga maksustatavat tütarettevõtjat, konkreetseid tulukategooriaid või piirduda tuluga, mis on tütarettevõtjale kunstlikult omistatud.“

- (43) Tegelikud VKÄsid käsitlevad eeskirjad on sätestatud maksustamise vältimise vastase direktiivi artiklis 7, kus liikmesriikidele antakse võimalus valida VKÄsid käsitlevate eeskirjade kahe liigi vahel. Artikli 7 lõikes 1, lõike 2 punktis a ja lõikes 3 on sätestatud standardeeskirjad, milles on loetletud tululiigid, mida tuleks maksustada VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaselt juhul, kui VKÄ suhtes kohaldatakse madalat maksumäära. Artikli 7 lõikes 1, lõike 2 punktis b ja lõikes 4 on sätestatud alternatiivsed eeskirjad, mille kohaselt VKÄ tulu, mis tuleneb kontrollivas liikmesriigis täidetavatest võtmetöötajate funktsioonidest, tuleb maksustada VKÄ maksuga<sup>(53)</sup>.

- (44) Artikli 7 kõige asjakohasemad osad on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 7

#### **Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad**

1. Maksumaksja liikmesriik käsitleb üksust [...] välismaise kontrollitava äriühinguna, kui on täidetud järgmised tingimused: [...]

2. Kui üksust [...] käsitletakse lõike 1 alusel välismaise kontrollitava äriühinguna, arvab maksumaksja liikmesriik maksustatava summa hulka:

a) üksuse jaotamata tulu või püsiva tegevuskoha tulu, mis kuulub järgmistesse kategooriatesse:

i) finantsvaralt saadud intress või muu tulu;

[...]

Käesolevat punkti ei kohaldata juhul, kui välismaine kontrollitav äriühing tegeleb sisulise majandustegevusega, mida toetavad töötajad, seadmed, vara ja ruumid ning mida kinnitavad asjakohased faktid ja asjaolud.

[...]

või

b) üksuse või püsiva tegevuskoha jaotamata tulu, mis on saadud fiktiivsetest skeemidest, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis.

Käesoleva punkti kohaldamisel peetakse skeemi või skeemide ahelat fiktiivseks niivõrd, kui võrd asjaomasel üksusel või püsival tegevuskohal ei oleks vara, millelt ta kogu või osa oma tulust saab, ja ta ei oleks võtnud vastavaid riske, kui teda ei kontrolliks äriühing, kus täidetakse selle vara ja nende riskidega seotud võtmetöötajate funktsiooni, mis on kontrollitava äriühingu tulu loomisel määrava tähtsusega.

3. Kui liikmesriik arvutab maksumaksja maksustatava summa liikmesriigi sätete alusel lõike 2 punkti a kohaselt, võib liikmesriik otsustada mitte käsitleda üksust või püsivat tegevuskoha välismaise kontrollitava äriühinguna lõike 1 alusel, kui üksuse või püsiva tegevuskoha saadavast tulust üks kolmandik või alla selle kuulub lõike 2 punkti a kohastesse kategooriatesse.

<sup>(52)</sup> Direktiiv (EL) 2016/1164. Direktiivi artikli 11 kohaselt peavad liikmesriigid direktiivi sätteid rakendama ja kohaldama alates 1. jaanuarist 2019.

<sup>(53)</sup> Maksustamise vältimise vastase direktiivi artikkel 8 illustreerib VKÄde tulude arvutamise viisi.

Kui liikmesriik arvutab maksumaksja maksustatava summa liikmesriigi sätete alusel lõike 2 punkti a kohaselt, võib liikmesriik otsustada mitte käsitada finantsettevõtjat välismaise kontrollitava äriühinguna, kui üksuse lõike 2 punkti a kohasesse kategooriasse kuuluvast tulust üks kolmandik või alla selle on saadud maksumaksja või tema sidusettevõtjatega tehtud tehingutest.

[...]"

## 2.5. Maksuvabastuse kohaldamisala

- (45) Kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus on kehtinud alates 1. jaanuarist 2013. Maksumaksjad, kes võivad kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastusest kasu saada, on Ühendkuningriigi residentidest äriühingu tulumaksu maksjad ehk maksukohustuslased, kelle kontrolli all olev VKÄd teenib kvalifitseeruva laenusuhte raames kauplemisega mitteseotud finantstulu ja kes on sellelt tulult arvestatava VKÄ maksuga seoses oma tuludeklaratsioonis taotlenud 9. peatüki kohaldamist, selle asemel, et arvestada VKÄ maksu 5. peatükis sätestatud eeskirjade kohaselt. Need maksumaksjad kuuluvad hargmaisesse kontserni, mis hõlmab vähemalt Ühendkuningriigi residentist maksukohustuslast, VKÄd ja välismaist tütarettevõtjat, keda rahastatakse kvalifitseeruva laenusuhte raames ja keda samuti kontrollib see maksukohustuslane. Nagu on märgitud põhjenduses 38, ei kehti maksuvabastus alates 1. jaanuarist 2019 kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, kui asjaomaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis.
- (46) Kohustuslikku eelneva heakskiidu või kinnituse nõuet ei ole. Ühendkuningriigi seaduste järgi mittekohustusliku eelneva kinnituse teenust maksualaste õigusaktide õigeks tõlgendamiseks pakutakse ka VKÄsid käsitlevate eeskirjade puhul. Komisjoni taotluse järel esitati talle loetelu mittekohustuslikest eelnevatest kinnitustest, mis puudutasid VKÄsid käsitlevate eeskirjade muudetud sätteid ja mille Ühendkuningriigi ametiasutused olid väljastanud alates VKÄsid käsitlevate muudetud eeskirjade kehtestamisest kuni 31. märtsini 2014. Need hõlmasid nii olukordi, kus maksukohustuslane taotles mittekohustuslikku kinnitust 9. peatüki kohase osalise või täieliku maksuvabastuse kohaldamise kohta, kui ka tõlgendamisega seotud küsimusi, mis olid seotud Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade muude aspektidega, nagu üksuse tasandi maksuvabastuse kohaldatavus. Nagu kõik Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti poolt välja antud mittekohustuslikud kinnitused, anti neis nõu juhtudel, kui konkreetse õigusnormi tõlgendamisel valitses tõeline ebaselgus.

## 3. MENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED

- (47) Komisjon otsustas algatada ametliku uurimismenetluse, kuna asus esialgsele seisukohale, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus kujutab endast riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, ja kahtles, kas seda võib pidada siseturuga kokkusobivaks.
- (48) Komisjon väljendas esialgset seisukohta, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuse näol on tegemist *abikavaga* nõukogu määruse (EL) 2015/1589<sup>(54)</sup> artikli 1 punkti d tähenduses, kuivõrd sellega vabastati hargmaistesse kontsernidesse kuuluvad Ühendkuningriigi äriühingud ilma edasiste rakendusmeetmeteta VKÄ maksust, mis muidu oleks tasumisele kuulunud nende poolt kontrollitavate VKÄde teatavalt kauplemisega mitteseotud finantstulult.
- (49) Komisjoni esialgne seisukoht oli, et vaidlustatud meede annab valikulise eelise. Ta leidis, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuse näol on tegemist erandiga Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevatest eeskirjadest (mida komisjon pidas antud juhul võrdlussüsteemiks), kuna see vabastab teatavad kauplemisega mitteseotud finantstulud VKÄ maksust.

<sup>(54)</sup> Alates 14. oktoobrist 2015 tühistati ja asendati 13. juuli 2015. aasta nõukogu määrusega (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT L 248, 24.9.2015, lk 9), nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (EÜT L 83, 27.3.1999, lk 1). Viiteid määrusele (EÜ) nr 659/1999 võib käsitada viidetena määrusele (EL) 2015/1589 ja neid tuleks lugeda vastavalt viimati nimetatud määruse II lisas esitatud vastavustabelile.

- (50) Samuti asus komisjon esialgu seisukohale, et vaidlustatud meetmega antav eelis on valikuline, kuna seda saavad kasutada ainult ettevõtjad, kes teevad finantstehinguid endaga seotud välismaiste võlgnikega, kuid mitte ettevõtjad, kes teevad finantstehinguid ka endaga seotud Ühendkuningriigi võlgnikega või sõltumatute Ühendkuningriigi või välismaiste võlgnikega, kuigi Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärki silmas pidades näivad kõik need ettevõtjad olevat võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras.
- (51) Lisaks leidis komisjon esialgu, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei ole põhjendatav Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade olemuse või üldise ülesehitusega, kuna komisjoni arvates ei ole kvalifitseeruvate laenusuhte raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu kunstliku ümberpaigutamise risk väiksem võrreldes kauplemisega mitteseotud finantstulu teiste liikidega, võttes arvesse Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärki. Komisjoni seisukoht oli, et vaidlustatud meede ei näi olevat vajalik loogilise või õiguspärase eesmärgi saavutamiseks ja isegi kui ta seda on, on see komisjoni hinnangul ebaproportsionaalne.
- (52) Kuna kõik teised aluslepingu artikli 107 lõikes 1 sätestatud tingimused on täidetud, jõudis komisjon esialgsele järeldusele, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus on riigiabi. Kuna Ühendkuningriigi ametiasutused ei esitanud ühtki argumenti, mis näitaks, et kohaldatav on mõni aluslepingu artikli 107 lõikes 2 või lõikes 3 sätestatud erand, ja arvestades, et meede on laadilt tegevusabi, kahtles komisjon, kas meedet võib pidada siseturuga kokkusobivaks. Seetõttu otsustas komisjon alata vaidlustatud meetme suhtes aluslepingu artikli 108 lõikega 2 ettenähtud menetluse.

#### 4. ÜHENDKUNINGRIIGI MÄRKUSED

- (53) Ühendkuningriigi ametiasutused ei nõustu komisjoni poolt menetluse algatamise otsuses väljendatud kartustega. Oma 15. jaanuari 2018. aasta kirjas vastuseks menetluse algatamise otsusele esitasid Ühendkuningriigi ametiasutused neli argumenti, toetamaks oma seisukohta, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuse näol ei ole tegemist abiga aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses:
- a) kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei soodusta ühtki ettevõtjat ega kujuta endast eelist. Selle eesmärk on kehtestada äriühingu tulumaksuga maksustatava tulu piirid, määratledes kunstlikult ümberpaigutatud tulu, mitte anda maksuvabastust juba kindlaks määratud maksustatava tulu suhtes;
  - b) asjakohane võrdlussüsteem peaks olema Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem; <sup>(55)</sup>
  - c) kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei ole erand võrdlussüsteemist, kuna see ei erista ettevõtjaid, kes on võrdlussüsteemi eesmärgi arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras;
  - d) kui kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus kujutab endast erandit võrdlussüsteemist, siis on see erand põhjendatav võrdlussüsteemi alus- ja juhtpõhimõtetega.

Ühendkuningriigi ametiasutused esitasid lisaargumente 22. märtsi 2018. aasta kirjas, kommenteerisid huvitatud isikute märkusi 23. veebruari 2018. aasta kirjas ja selgitasid täiendavalt oma VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaldamist finantstulude suhtes 3. juuli 2018. aasta kirjas.

##### 4.1. Märkused eelise olemasolu kohta

- (54) Ühendkuningriigi ametiasutused väidavad, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei paranda ettevõtja finantsseisundit, vähendades kulusid, mis ettevõtja eelarves tavaliselt kajastuksid, või vähendades tavaliselt tasumisele kuuluvat maksu, ega anna seega ettevõtjale valikulist eelist. Nad tuletavad meelde, et äriühingute tulumaksustamise reformiga, mis jõustus 2013. aastal, muudeti maksustamissüsteem laadilt territoriaalsemaks, mis tähendab, et mitteresidendist äriühingu tulused üldjuhul Ühendkuningriigis ei maksustata (kui äriühingul ei ole Ühendkuningriigis püsivat tegevuskohta) ja et Ühendkuningriigi residendist äriühingu puhul üldjuhul ei kohaldata maksu tema mitteresidendist tütarettevõtjate tulude suhtes. VKÄde maksustamise kord on erand nendest üldpõhimõtetest. Selle eesmärk on maksustada Ühendkuningriigi residendist äriühingut tema mitteresidendist tütarettevõtjate tuludele niivõrd, kui need tulud on Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud.

<sup>(55)</sup> Ühendkuningriigi ametiasutused märgivad siiski, et ka kitsama võrdlussüsteemi puhul, st Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise korra puhul, on riigiabi hindamise tulemus sama, kui eesmärgid määratletakse õigesti.

- (55) Ühendkuningriigi ametiasutused väidavad, et kuna VKÄde maksustamise korra eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, siis see, mida mõeldakse tulude Ühendkuningriigist kunstlikult ümberpaigutamise all, sõltub vältimatult sellest, mis Ühendkuningriigi arvates peab selles maksubaasis sisalduma, tingimusel et see määratlus on kooskõlas liidu õigusega.
- (56) Ühendkuningriigi ametiasutused väidavad, et 5. ja 9. peatükk piiritlevad VKÄde maksustamise korra kohaldamisala, määratledes, millist kauplemisega mitteseotud finantstulu tuleb pidada kunstlikult ümberpaigutatud tuluks. 5. peatükis on esitatud esialgsed filtrid sellise kauplemisega mitteseotud finantstulu tuvastamiseks, mis võib olla kunstlikult ümberpaigutatud, ja 9. peatükk tagab, et tulule ei kohaldata maksu, kui täiendavate kriteeriumide rakendamise tulemusena ilmneb, et kunstliku ümberpaigutamise järelendus ei ole põhjendatud.
- (57) Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul ei loeta kontsernisisesest rahastamisega seotud maksuvabastuse alla kuuluvat tulu seega kunstlikult ümberpaigutatud tuluks. See tähendab, et kohaldatavad on äriühingute tulumaksustamise süsteemi üldpõhimõtted ja mitteresidendist tütarettevõtja tulu ei tohiks maksustada. Seetõttu ei kujuta niisuguse tulu maksustamata jätmine endast eelise andmist.
- (58) Ühendkuningriigi ametiasutused tuletavad lisaks meelde, et Üldkohus otsustas Sanierungsklauseli kohtuasjas, <sup>(56)</sup> et maksustamise vältimise vastasest sättest antud vabastus, mis on vastuolus selle sätte eesmärgiga, kujutab endast erandit. Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul ei kujuta kontsernisisesest rahastamisega seotud maksuvabastus endast sellist erandit, kuna see ei välista VKÄde maksustamise korra kohaldamist teatavate ettevõtjate suhtes, vaid pigem määrab, kas ja millises ulatuses võib kontsernisisesest laenuid teenitud tulu pidada Ühendkuningriigist kunstlikult ümberpaigutatud tuluks. Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul on maksuvabastus seega kooskõlas VKÄde maksustamise korra eesmärgiga.

#### 4.2. Märkused valikulisuse kohta

##### 4.2.1. Võrdlussüsteemiks peaks olema Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise kord

- (59) Ühendkuningriigi ametiasutused ei nõustu menetluse algatamise otsuses väljendatud komisjoni seisukohaga, et võrdlussüsteemiks on Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise kord, väites, et õige võrdlussüsteem on Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem. Ühendkuningriigi ametiasutused märgivad, et VKÄde maksustamise korra eesmärgi ja ülesehituse mõistmiseks tuleb lähtuda Ühendkuningriigi üldisest lähenemisviisist äriühingute tulude maksustamisele.
- (60) Selleks, et mõista äriühingu tulu määratlust, sealhulgas erinevate tulu- ja kulukirjete käsitlemist ning nende kajastamise ajastust Ühendkuningriigi laiemas äriühingute tulumaksustamise korra alusel, on Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul hädavajalik mõista konkreetseid kuritarvituste võimalusi, mille tõkestamiseks VKÄde maksustamise kord on kavandatud.
- (61) Ühendkuningriigi ametiasutused toovad välja, et VKÄde maksustamise kord on vaid üks paljudest maksustamise vältimise vastasest meetmetest, mille eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi maksubaasi, ning et Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise korra lähenemisviis kontsernisisesest tehingute hinnakujundusele ja laiemad maksubaasi kaitsmise meetmed, nagu „ümberpaigutatud tulude maks“ ja „hübriidse ebakõla“ reeglid, annavad olulise konteksti, mis võimaldab mõista VKÄde maksustamise korda osana Ühendkuningriigi meetmetest, millega kaitstakse maksubaasi tulude kunstliku ümberpaigutamise eest.
- (62) Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul aitab nende Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise korra aluseks olevate laiemate poliitiliste kaalutluste mõistmine saada aru VKÄsid käsitlevate eeskirjade üksikasjalikust ülesehitusest, nimelt vajadusest hallatava korra järele, mille abil saavutatakse proportsionaalsed tulemused eri liiki äriühingute puhul, mida Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem hõlmab, tagades samas vastavuse põhivabadusi käsitlevale liidu õigusele <sup>(57)</sup>.
- (63) Kui võrdlussüsteemina määratletakse VKÄde maksustamise kord, siis Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul tuleb selle korra eesmärgi määratlemisel pidada silmas äriühingute tulumaksustamise korda, mille osaks VKÄde maksustamise kord on. Sellisel juhul võib VKÄde maksustamise korra eesmärki kirjeldada järgmiselt: „Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi kaitsmine, kasutades ELi õigusega kooskõlas olevaid haldusnorme, et teha kindlaks ja maksustada Ühendkuningriigis tulud, mille puhul on alust eeldada, et need on Ühendkuningriigist kunstlikult ümberpaigutatud <sup>(58)</sup>“.

<sup>(56)</sup> Kohtuotsus, Üldkohus, Heitkamp BauHolding GmbH vs. Euroopa Komisjon, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, ja kohtuotsus, Üldkohus, GfKL Financial Services AG vs. Euroopa Komisjon, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

<sup>(57)</sup> Ühendkuningriigi ametiasutused kirjeldavad VKÄsid käsitlevate eeskirjade muudatuste rakendamisel kaalutud alternatiivseid lähenemisviise VKÄsid käsitlevatele eeskirjadele, mis võeti vastu 2013. aastal. Ühendkuningriigi ametiasutused selgitavad ka, miks ükski neist alternatiivsetest võimalustest ei osutunud valituks (Ühendkuningriigi 22. märtsi 2018. aasta kirja punkt 4).

<sup>(58)</sup> Ühendkuningriigi 15. jaanuari 2018. aasta kiri vastuseks Euroopa Komisjoni menetluse algatamise otsusele, põhjendus 106.

#### 4.2.2. Kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei ole erand

- (64) Ühendkuningriigi ametiasutused ei arva, et 9. peatükis sisalduv kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus annaks esmapilgul valikulise eelise, kuna see ei erista ettevõtjaid, kes on võrdlussüsteemi eesmärgke arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.
- (65) Ühendkuningriigi ametiasutused võrdlevad kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastusega hõlmatud olukorda (VKÄ saab kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames) olukordadega, mis ei ole selle maksuvabastusega hõlmatud ja kus VKÄd teenivad kauplemisega mitteseotud finantstulu laenudelt, mida antakse Ühendkuningriigis asuvatele seotud osapooltele või kolmandatele osapooltele.
- (66) Ühendkuningriigi ametiasutused on seisukohal, et need kolm passiivse laenamise liiki, st kvalifitseeruvad laenusuhted, laenude andmine Ühendkuningriigis asuvatele seotud osapooltele (mida Ühendkuningriigi ametiasutused nimetavad „ülespoole suunatud laenudeks“) ja laenude andmine kolmandatele osapooltele (mida Ühendkuningriigi ametiasutused nimetavad „rahakarpideks“), kujutavad endast põhimõtteliselt erinevaid olukordi, mis tekitavad erinevaid maksustamise vältimise võimalusi ja erinevaid kunstliku ümberpaigutamise riske ning seetõttu ei ole need faktiliselt ja õiguslikult võrreldavad olukorrad.
- (67) Ühendkuningriigi ametiasutuste arvates puudub ülespoole suunatud laenudel ja „rahakarpidel“ selge majanduslik põhjendus ning need viitavad otseselt tulu kunstlikule ülepaigutamisele<sup>(59)</sup>. Kvalifitseeruva laenusuhte puhul on see vähem ilmne, kuna välisriikides kontsernisest laenude andmisega tegelevate finantseerivate äriühingute kontekstis võib esineda selgem äriine põhjendus, mistõttu võib olla keerulisem objektiivselt näidata, et sellised skeemid hõlmavad tulude kunstlikku ümberpaigutamist. Seetõttu kinnitab Ühendkuningriik, et need laenamise kolm liiki ei ole faktiliselt ega õiguslikult võrreldavad<sup>(60)</sup>.
- (68) Lisaks tuletavad Ühendkuningriigi ametiasutused meelde, et varasemates Madalmaade *groepsrentebox*'i kava<sup>(61)</sup> ja Ungari kontsernisest intresside maksustamise korda<sup>(62)</sup> käsitlevates otsustes on komisjon tunnistanud, et samasse kontserni kuuluvatel äriühingutelt ja mitteseotud äriühingutelt saadava intressitulu vahel on erinevusi<sup>(63)</sup>.
- (69) Ühendkuningriigi ametiasutused ei jaga komisjoni seisukohta, et üldjuhul esineb just kontsernisestest suhetes maksualastest kaalutlustest lähtuvate struktuuride suurim risk, eriti kui tegemist on rahastamisskeemidega, mille puhul kasutatakse omakapitali ja laenuvahendite kaudu rahastamise vahelist arbitraazi. Nad väidavad, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus peegeldab Ühendkuningriigi poliitilist valikut mitte võtta meetmeid välismaise tulu kunstliku ümberpaigutamise suhtes. Komisjoni tuvastatud diferentseeritud kohtlemine sisaldub seega Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgis. Ühendkuningriigi ametiasutused tuletavad meelde, et VKÄde maksustamise korra peamine eesmärk on tõkestada tulude kunstlikku ümberpaigutamist Ühendkuningriigist, mitte kontserni välismaiste intressitulude kunstlikku ümberpaigutamist, sest see ei sea Ühendkuningriiki ebasoodsasse olukorda.

#### 4.2.3. Põhjendatus võrdlussüsteemi alus- ja juhtpõhimõtetega

- (70) Ühendkuningriigi ametiasutused väidavad, et kui kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus on erand, on see põhjendatav äriühingute tulumaksustamise süsteemi ja VKÄde maksustamise korra alus- ja juhtpõhimõtetega, st tulude Ühendkuningriigist kunstliku ümberpaigutamise vältimisega süsteemi abil, mis on kindel, hallatav ja kooskõlas liidu õigusega.

<sup>(59)</sup> Ülespoole suunatud laenude korral võib kontserni kuuluv Ühendkuningriigi residendist äriühing selle laenu intressikulud arvata maha oma tuludest, samas kui investeringult teenitud intressitulu VKÄ tasandil ei maksustata (või maksustatakse madala maksumääraga). Seetõttu leiab Ühendkuningriik, et kauplemisega mitteseotud finantstulu VKÄ tasandil maksustamata jätmine koos intressikulude mahaarvamisega Ühendkuningriigis kujutab endast ohtu Ühendkuningriigi riigikassale. Ühendkuningriik leiab, et Ühendkuningriigi residendist äriühingult pärinevate rahaliste vahendite suunamisel VKÄ kaudu, selle asemel, et raha teisele Ühendkuningriigis asuvale äriühingule otse laenata, puudub usutav majanduslik põhjendus. Seega seisnevad nii rahastamisskeemi eesmärk kui ka selle tagajärg intressitulude Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutamises, et kasutada Ühendkuningriigi maksusoodustust. Ka „rahakarpide“ puhul on Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul tõenäoline, et tegemist on tulude kunstliku ümberpaigutamise, mis avaldab Ühendkuningriigi maksubaasile olulist mõju.

<sup>(60)</sup> Ühendkuningriigi 3. juuli 2018. aasta kiri, lisa punkt 3.

<sup>(61)</sup> Komisjoni 8. juuli 2009. aasta otsus 2009/809/EÜ *groepsrentebox*'i kava kohta, mida Madalmaad kavatsevad rakendada (C 4/07 (ex N 465/06)) (ELT L 288, 4.11.2009, lk 26).

<sup>(62)</sup> Komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsus 2010/95/EÜ riigiabi C 10/07 (ex NN 13/07) kohta, mida Ungari andis kontsernisestest intresside maksuvahendusteks (ELT L 42, 17.2.2010, lk 3).

<sup>(63)</sup> Ühendkuningriigi 15. jaanuari 2018. aasta kiri, põhjendus 119.

- (71) Ühendkuningriigi ametiasutused rõhutavad, et 9. peatükk põhineb mehaanilisel testil, millega on loodud sobiv tasakaal, st sellega tagatakse mitmesuguste maksumaksjatega seotud suure riskiga juhtumite asjakohane käsitlemine ja ühtlasi välditakse liiga paljude tulude arvessevõtmist, kuivõrd see oleks vastuolus põhivabadusi käsitleva ELi kohtupraktikaga. Ühendkuningriigi ametiasutused on seisukohal, et vastavalt asutamisevabadust käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale, eelkõige Cadbury Schweppesi kohtuasjas<sup>(64)</sup> tehtud otsusele, ei saa VKÄ maksu kohaldada välismaiste tütaretevõtjate suhtes, kes viivad ellu reaalselt äritegevust. Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul on nimetatud mehaanilised testid ja fikseeritud protsendimäärad kehtestatud tasemel, mis välistab liiga paljude tulude arvessevõtmise. Ühendkuningriigi ametiasutuste arvates on see tasakaal selgelt kooskõlas rahvusvaheliselt tunnustatud tavaga ja eelkõige maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist käsitleva projekti aruandega 3. meetme kohta.
- (72) Ühendkuningriigi ametiasutused väidavad, et 5. ja 9. peatükk peegeldavad seda lähenemisviisi, kasutades konkreetseid kriteeriume, et eristada erinevate skeemidega kaasnevaid riske ja mõju Ühendkuningriigi maksubaasile, ning rakendades mehaanilist lähenemisviisi, et käsitleda maksustamise vältimise riske erinevate maksumaksjate puhul. Selle lähenemisviisi kasutamine annab tulemuseks mõistliku hinnangu kunstlikult ümberpaigutatud tuludele skeemide puhul, mille korral sellise tulu tegelikku summat on raske kindlaks määrata või mis eeldavad subjektiivseid otsuseid asjakohase vastupidise stsenaariumi kohta; Ühendkuningriigi ametiasutuste hinnangul tagavad kontsernisisesega seotud maksuvabastuse puhul 75 %-line vabastuse määr ja 25 %-line arvessevõtmise määr selle sobiva tasakaalu.

## 5. HUVITATUD ISIKUTE MÄRKUSED

- (73) Märkused saadi kaheksalt huvitatud isikult. Advokaatide kutseühing The Law Society of England and Wales esitas märkused 19. detsembril 2017. Joseph Hage Aaronson LLP esitas märkused 21. detsembril 2017. Neli huvitatud isikut, kes soovisid, et nende nime ei avaldataks, esitasid märkused 22. detsembril 2017. Samal päeval esitas oma märkused Ernst & Young LLP. Vodafone Group plc esitas oma märkused menetluse algatamise otsuse kohta 2. jaanuaril 2018. Huvitatud isikud on kas äriühingud, kes on viimastel aastatel kohaldanud kontsernisisesega seotud maksuvabastust, või maksukonsultatsioonifirmad, kes nõustuvad Ühendkuningriigi kliente rahvusvahelistes maksuküsimustes, sealhulgas vaidlustatud meetme kohaldamise alal. Üks huvitatud isik on Ühendkuningriigi siseriiklik organisatsioon, mis esindab Ühendkuningriigi õiguspraktikuid.
- (74) Sisuliselt kajastab enamik huvitatud isikute märkusi Ühendkuningriigi ametiasutuste esitatud argumente. Huvitatud isikute uued argumendid, mis lisanduvad Ühendkuningriigi ametiasutuste argumentidele, on kokkuvõtlikult esitatud käesolevas jaos.

### 5.1. Märkused võrdlussüsteemi valiku kohta

- (75) Mitu huvitatud isikut jagab Ühendkuningriigi seisukohta, et võrdlussüsteemiks on Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem tervikuna, kuna VKÄsid käsitlevad eeskirjad on Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu kohaldamist käsitlevate õigusnormide lahutamatu ja vajalik osa, mida kohaldatakse kõigi välismaiste tütaretevõtjatega kontsernide suhtes.
- (76) Joseph Hage Aaronson LLP leiab, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevad eeskirjad on õige võrdlussüsteem, kuid tema sõnul on sellel mitu omavahel seotud eesmärki: maksustamise vältimise ärahoidmine, kohaldamisala piiramine välismaal elluviidava tegevusega, mis ei ole reaalne äritegevus, ja maksustamiskorra toimivuse tagamine. 5. peatükk ja 9. peatükk tasakaalustavad üksteist nende omavahel seotud eesmärkide saavutamise nimel. Mõned huvitatud isikud väidavad, et kui VKÄde maksustamise kord oleks õige võrdlussüsteem, siis oleks võrdlusalus või tavapärane eeskiri kunstlikult ümber paigutatud tulude tuvastamiseks 4. peatükk. Vaidlustatud meede ei oleks seega kõnealuse süsteemi suhtes erand, sest osaline maksuvabastus on 4. peatüki üldeeskirjast koormavam, kuna see toob kaasa Ühendkuningriigis kohaldatava maksukohustuse mitmes olukorras, kus 4. peatüki kohaselt VKÄ maksu VKÄ kauplemistulude suhtes ei kohaldataks, nimelt kui Ühendkuningriigis ei täideta ühtki võtmetöötajate funktsiooni või kui Ühendkuningriigis täidetavate võtmetöötajate funktsioonide osakaal on alla 50 % kõigist asjaomastest võtmetöötajate funktsioonidest.
- (77) Üks huvitatud isik märgib, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei mõjuta seadusandlik meetod hinnangut valikulisusele<sup>(65)</sup>. Ainuüksi asjaolu, et Ühendkuningriigi seadusandlik meetod hõlmab laia eeskirja kehtestamist ja seejärel kohaldamisala kitsendamist konkreetsete sätete abil, mis täpsustavad seda, mida peetakse vastuvõetavaks, ei tähenda, et see lai eeskiri on üldine või tavapärane eeskiri.

<sup>(64)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd. vs. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

<sup>(65)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, komisjon vs. Gibraltar valitsus ja Ühendkuningriik, liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

- (78) Mitu huvitatud isikut mainib, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei kaldu kõrvale VKÄde maksustamise korra eesmärkidest, vaid pigem tagab vastavuse asutamisevabadust käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale, nimelt Cadbury Schweppesi kohtuasjas tehtud otsusele. Cadbury Schweppesi kohtuasjas tehtud otsuse järgimiseks võib VKÄde maksustamise korra alusel VKÄ maksu kohaldada ainult juhul, kui tegemist on puhtalt kunstlike skeemidega, mille eesmärk on kõrvale hoida Ühendkuningriigi maksualaste õigusaktide täitmisest, kuid mitte skeemide puhul, mille eesmärk on kõrvale hoida välisriigi maksualaste õigusaktide täitmisest. Huvitatud isikud on seisukohal, et selles seisnebki kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuse eesmärk.

## 5.2. Märkused erandi kohta

- (79) Mitme huvitatud isiku arvates on samasuguses õiguslikus ja faktilises olukorras ainult Ühendkuningriigi äriühingud, kelle kontrolli all olevad VKÄd teenivad sama liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu. Kaks olukorda, mida kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei hõlma, st laenamine Ühendkuningriigis asuvatele seotud osapooltele või laenamine kolmandatele osapooltele, on selgelt erinevad olukordadest, kus on tegemist kvalifitseeruvate laenusuhetega. Ühest küljest on VKÄ laenud Ühendkuningriigi residendist kontserni liikmele selge näide Ühendkuningriigi maksubaasi õõnestamisest; teisest küljest ei rahastata kolmandatele osapooltele antavate passiivsete laenudega ega nende juures avatud hoiustega reaalselt äritegevust.
- (80) Seevastu olukorras, kus võib kohaldada kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust ja kus Ühendkuningriigi äriühingute kontrolli all olevad VKÄd teenivad kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruvate laenusuhete raames, võib VKÄ tegevusel olla kohalik sisu ja selgem majanduslik põhjendus, näiteks välismaiste kontserni liikmest äriühingute reaalse äritegevuse rahastamine. Kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuse kohaldamiseks tehtavate testide eesmärk on tuvastada ja välistada olukorrad, kus Cadbury Schweppesi kohtuasjas tehtud otsuse kohaselt ei tohiks VKÄ maksu kohaldada.
- (81) Samuti väidavad huvitatud isikud, et laenamine kolmandatele osapooltele tekitab lisatulu kontserni kui terviku jaoks ja enamikul juhtudel paigutatakse see kunstlikult ümber, samas kui välismaistele seotud osapooltele laenamine hõlmab kontsernisest ressursside jaotamist eesmärgiga rahastada tegutsevate äriühingute reaalselt äritegevust välisriikides.

## 5.3. Märkused põhjendatuse kohta

- (82) Huvitatud isikud viitavad ka sellele, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust võib õigustada vajadus hallatavate eeskirjade järele. Mõned neist esitavad argumente 75 %-lise osalise maksuvabastuse aluseks oleva võla/omakapitali suhte 1:3 proportsionaalsuse toetuseks, väites, et seda ei saa võrrelda sellega, mis oleks mõistlik madal kapitalisatsiooni määr. Teised nimetavad 25 %-list arvessevõtmist/75 %-list vabastust pragmaatiliseks lahenduseks olukorras, kus ei ole võimalik nõuda, et äriühingud teeksid täpselt kindlaks iga kapitalisumma allika, sest see tähendaks märkimisväärt vastavuse tagamise koormust.
- (83) Üks huvitatud isik märgib, et mõned maksumaksjad võivad olla kasutanud 9. peatüki administratiivselt lihtsamaid eeskirju, kontrollimata, kas need on 5. peatüki eeskirjade kohaldamisest soodsamad, nii et tegelikkuses võisid need maksumaksjad saada 9. peatüki kohaldamisest vähe kasu, kui üldse.

## 6. RIIGIABI HINDAMINE

### 6.1. Abi olemasolu

- (84) Aluslepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt on liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.
- (85) Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi kvalifitseerimisel nõutav, et kõik selles sättes esitatud tingimused on täidetud<sup>(66)</sup>. Seega on kindlaks määratud, et meetme kvalifitseerimiseks riigiabina peab esiteks olema tegemist sekkumisega riigi ressursside kaudu ja see sekkumine peab olema seostatav riigiga; teiseks peab sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust; kolmandaks peab sekkumine andma ettevõtjale valikulise eelise ja neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi<sup>(67)</sup>.

<sup>(66)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, komisjon vs. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>(67)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, komisjon vs. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika.



- (86) Abi olemasolu esimese tingimusega seoses tuleb märkida, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuse aluseks on TIOPA 9A. osa 9. peatükk; TIOPA on seadusandlik akt, mis kindlasti pärineb riigilt. Seega on kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus seostatav Ühendkuningriigiga.
- (87) Mis puudutab meetme rahastamist riigi ressursside kaudu, siis Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on meetme näol, millega ametiasutused annavad teatavatele ettevõtjatele maksuvabastuse, mis ei too küll kaasa riigi vahendite ülekandmist, ent asetab selle saajad teiste maksumaksjatega võrreldes soodsamasse rahalisse olukorda, tegemist riigiabiga <sup>(68)</sup>. Nagu selgitati jaos 2.2 ja edaspidi selgitatakse jaos 6.3, vähendab kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus vaidlustatud meedet rakendanud ettevõtjate kohustust tasuda Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu, vähendades VKÄ maksu, mida Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade tavapärasel kohaldamisel kohaldataks. Seega toob kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastuse kohaldamine kaasa riigi ressursside vähenemise, kuna vaidlustatud meetmest kasu saavate ettevõtjate tasutava Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu igasugune vähendamine vähendab maksutulud, mida Ühendkuningriik vastasel juhul saaks.
- (88) Abi olemasolu teise tingimusega seoses tuleb märkida, et vaidlustatud meetmest kasu saavad ettevõtjad on Ühendkuningriigi residendist äriühingud, mis kuuluvad mitmes jurisdiktsioonis, sh potentsiaalselt teistes liikmesriikides, tegutsEVatesse hargmaistesse kontsernidesse, mistõttu igasugune neile äriühingutele antav eelis võib mõjutada Euroopa Liidu siseturgu. Lisaks pakub vaidlustatud meede suuremaid eeliseid Ühendkuningriigi maksumaksjatele, kes kuuluvad Ühendkuningriigist juhitavatesse hargmaistesse kontsernidesse, võrreldes nende Ühendkuningriigi maksumaksjatega, kes kuuluvad hargmaistesse kontsernidesse, mille peakontor asub mõnes teises liikmesriigis. Seda seetõttu, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust saab kasutada vaid intressitulul puhul, mida on saadud välismaiselt kontserni kuuluvalt äriühingult, kui seda äriühingut kontrollivad samad Ühendkuningriigi residendist äriühingud, kes kontrollivad VKÄd. Maksuvabastust ei saa kasutada, kui intressitulul saadakse välismaiselt kontserni kuuluvalt äriühingult, mida kontrollivad mõne teise liikmesriigi residendist äriühingud. Teisisõnu avaldab kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus Euroopa Liidu siseturule kahetist negatiivset mõju. Esiteks võivad Ühendkuningriigist juhitavad hargmaised kontsernid kolida kontserni rahastamisfunktsioonid (mis suuresti hõlmavad võtmetöötajate funktsioone) välisriigist Ühendkuningriiki, et saada kasu kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastusega kaasnevast vähendatud maksumäärast. Teiseks võivad välismaised hargmaised kontsernid, mille rahastamistegEVust viiakse ellu Ühendkuningriigis, olla motiveeritud kujundama end ümber Ühendkuningriigist juhitavaks hargmaiseks kontserniks, kolides oma keske valdusettevõtja Ühendkuningriiki, et suurendada kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastusega kaasnevat eelist. Seega võib vaidlustatud meede mõjutada hargmaiste kontsernide valikut nii kontserni rahastamisfunktsioonide kui ka peakontori asukoha osas liidus ning järelikult mõjutada Euroopa Liidu siseturgu.
- (89) Lisaks käsitatakse riigi võetud meedet meetmena, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, kui see võib parandada meetme saaja konkurentsiseisundit võrreldes teiste ettevõtjatega, kellega ta konkureerib <sup>(69)</sup>. Niivõrd, kuivõrd vaidlustatud meede vähendab meetmest kasu saavate ettevõtjate koormust, mida nad muidu peaksid kandma, vähendades äriühingu tulumaksu tasumise kohustust, mida need ettevõtjad vastasel juhul peaksid täitma Ühendkuningriigi äriühingute tulude maksustamise tavapärase süsteemi raames, tuleb otsustada, et meede kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, kuna see tugevdab nende ettevõtjate finantsseisundit. Seega on antud juhul täidetud ka neljas riigiabiks liigitamise tingimus.

## 6.2. Abikava olemasolu

- (90) Komisjon leiab, et vaidlustatud meetme näol on tegemist abikavaga määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Selle sätte kohaselt on abikava „mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele [...]“.
- (91) See määratlus sisaldab kolme kriteeriumi, millele vastamise korral meede kujutab endast abikava: i) tegemist peab olema õigusaktiga, mille alusel võidakse anda individuaalset abi, ii) abi andmine ei eelda mingeid edasisi rakendusmeetmeid ning iii) võimalikud abisaajad on määratletud üldiselt ja abstraktselt.

<sup>(68)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, komisjon vs. Gibraltar valitsus ja Ühendkuningriik, liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 72, ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>(69)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, Philip Morris, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punkt 11, ja kohtuotsus, Üldkohus, Alzetta, liidetud kohtuasjad T-298/97, T-312/97 jne, ECLI:EU:T:2000:151, punkt 80.

- (92) Mis puudutab esimest kriteeriumi, siis kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust võimaldatakse TIOPA alusel; see on üldseadus, mille lahutamatuks osaks on kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus.
- (93) Teise kriteeriumi osas tuleb märkida, et kuna kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust saavad kasutada kõik tingimustele vastavad hargmaised kontsernid, kui nad seda soovivad, ja kuna kohaldamine ei eelda mingit täiendavat Ühendkuningriigi ametiasutuste heakskiitu ega muid meetmeid, siis järeldeb komisjon, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus ei eelda edasisi rakendusmeetmeid <sup>(70)</sup>.
- (94) Seoses kolmanda kriteeriumiga tuleb märkida, et õigusaktis, mille alusel võimaldatakse kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust, on meetmest kasu saajad määratletud üldiselt ja abstraktselt. 9. peatükki, mis on maksuvabastuse kasutamise õiguslik alus, kohaldatakse üldiselt ja abstraktselt kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis on teenitud Ühendkuningriigi äriühingu kontrolli all olevatele välisriikides asuvatele kontserni äriühingutele antud laenudelt.
- (95) Kokkuvõttes tuleb järeldebada, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus vastab määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud abikavana liigitamise kriteeriumidele. Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib komisjon abikava olemasolu korral piirduda kõnealuse abikava üldiste tunnuste käsitlemisega ning tal ei ole kohustust uurida abikava iga kohaldamisjuhtu <sup>(71)</sup>.

### 6.3. Eelis

- (96) Kui riigi võetud meede parandab ettevõtja netofinantsseisundit, kujutab see endast eelist aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses <sup>(72)</sup>. Et tuvastada eelise olemasolu, tuleb vaadelda meetme enda mõju <sup>(73)</sup>. Maksuametite kaudu on võimalik eelist anda, kui vähendada eri viisidel ettevõtja maksukoormust ning eeskätt vähendada tema maksustatava tulu suurust või sissenõutavat maksusummat <sup>(74)</sup>.
- (97) Vaidlustatud meede võimaldab Ühendkuningriigi residendist äriühingul, kelle suhtes 5. peatüki alusel on kohaldatav VKÄ maks, taotleda VKÄ maksu kohaldamist 25 %-le VKÄ kauplemisega mitteseotud finantstulule (osaline 75 %-line maksuvabastus) või sellise tulu veelgi väiksemale osale, mis võib langeda 0 %-ni (täielik maksuvabastus), niivõrd kui kauplemisega mitteseotud finantstulu rahastatakse „kvalifitseeruvatest vahenditest“ või kui on kohaldatav „vastavusse viidud intresside“ reegel. Kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust saab taotleda ainult kauplemisega mitteseotud finantstulu teatava kategooria suhtes, nimelt kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud tulu puhul.
- (98) Järelikult annab vaidlustatud meede alati eelise, kui kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulust üle 25 % oleks VKÄ maksuga maksustatav 5. peatüki alusel, ja võib anda eelise, kui vähem kui 25 % sellisest tulust oleks VKÄ maksuga maksustatav 5. peatüki alusel, olenevalt sellest, kas „kvalifitseeruvate vahendite“ reegli või „vastavusse viidud intresside“ reegli alusel on võimalik kasutada täielikku maksuvabastust.
- (99) Seda, et 5. peatüki sätete asemel vaidlustatud meetme kohaldamine annab eelise, tunnistatakse ka Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti juhendis, kus selgitatakse, millal taotleda vaidlustatud meedet ja millal mitte: „Kui laen antakse kvalifitseeruva laenusuhte raames, annab 9. peatükk äriühingule 5. peatüki alusel kohaldatava VKÄ maksuga võrreldes soodsama tulemuse, välja arvatud juhul, kui TIOPA10 paragrahvi 371EB kohaldamine jätab vähemalt 75 % laenuga seotud tulust VKÄ maksu kohaldamisalast välja. [...] Suurte struktureeritud laenude puhul on meie eeldus, et suuremat osa võtmetöötajate funktsioonidest, kui mitte kõiki, täidetakse Ühendkuningriigis“ <sup>(75)</sup>.

<sup>(70)</sup> Ühendkuningriigi residendist äriühingud võivad taotleda Ühendkuningriigi maksu- ja tolliametilt mittekohustuslikku eelnevat kinnitust selle kohta, kuidas VKÄsid käsitlevaid eeskirju vastava äriühingu konkreetsete asjaolude puhul kohaldatakse, et enne enesehindamisel põhineva maksudeklaratsiooni täitmist hajutada võimalikud kahtlused (vt ka põhjendus 46). Sellise kinnituse taotlemine on vabatahtlik. See ei ole meetme kohaldamise tingimus ega kujuta endast rakendusmeetme määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses.

<sup>(71)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, Belgia ja Forum 187 ASBL vs. komisjon, liidetud kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, punkt 82; kohtuotsus, Euroopa Kohus, Saksamaa vs. komisjon, C-248/84, ECLI:EU:C:1987:437, punkt 18; ja kohtuotsus, Euroopa Kohus, Belgia vs. komisjon, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, punkt 48.

<sup>(72)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punkt 41.

<sup>(73)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Itaalia vs. komisjon, C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punkt 13.

<sup>(74)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, Itaalia vs. komisjon, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punkt 78; kohtuotsus, Euroopa Kohus, Cassa di Risparmio di Firenze SpA jt, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punkt 132; kohtuotsus, Euroopa Kohus, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punktid 21–31.

<sup>(75)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM203410. TIOPA paragrahv 371EB, millele juhendis viidatakse, on 5. peatüki säte, mis sisaldab võtmetöötajate funktsioonide testi, mille kohaselt VKÄ maksu kohaldatakse niivõrd, kui VKÄ on teeninud kauplemisega mitteseotud finantstulu tänu võtmetöötajate funktsioonidele, mida täidetakse Ühendkuningriigis.

- (100) Asjaolu, et 9. peatüki kohaldamise taotlemine on valikuline, tähendab seda, et see on täielikult maksukohustuslase otsustada, kas ta kohaldab 5. peatüki kohast VKÄ maksueeskirja, või esitab taotluse, mille tulemuseks on osaline (75 %) või täielik maksuvabastus. Ühendkuningriigi residendist äriühingud taotlevad 9. peatüki kohaldamist ainult siis, kui see valik on 5. peatüki kohaldamisest soodsam. Kuigi ei saa täielikult välistada, et need ettevõtjad lähtuvad administratiivse lihtsustamise kaalutlustest, taotlevad Ühendkuningriigi residendist äriühingud üldjuhul 9. peatüki kohaldamist juhul, kui see vähendab VKÄ maksu, mida nad 5. peatüki alusel peaksid tasuma.
- (101) Vaidlustatud meetmest kasu saajad saavad üldjuhul eelise võrreldes olukorraga, kus seda meetet ei kohaldata.

#### 6.4. Valikulisus

- (102) Selleks, et kvalifitseerida maksumeete meetmena, mis annab valikulise eelise, tuleb esmalt kindlaks teha, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärase“ maksustamiskord ehk (maksustamise) võrdlussüsteem, ning seejärel uurida selle süsteemi toimimist, pidades silmas selle eesmärki <sup>(76)</sup>. Teiseks tuleb hinnata, kas vaadeldav meede kujutab endast erandit sellest süsteemist, eristades ettevõtjaid, kes on võrdlussüsteemi süsteemi eesmärki arvestades võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras. Kui erand on olemas, loetakse meetet esmapilgul valikuliseks. Kolmandaks, kui meetet peetakse erandiks võrdlussüsteemist, võib see siiski olla põhjendatav võrdlussüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega. Sellega seoses peab asjaomane liikmesriik tõendama, et vaidlustatud meede tuleneb otseselt võrdlussüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest või süsteemiomastest mehhanismidest, mis on vajalikud süsteemi toimimise ja tulemuslikkuse tagamiseks. Kui erand võrdlussüsteemist on neil alustel põhjendatud, ei loeta meetet valikuliseks.

##### 6.4.1. Võrdlussüsteem

- (103) Menetluse algatamise otsuses käsitles komisjon asjakohase võrdlussüsteemina Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise korda. Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise korra eesmärgina määratleti Ühendkuningriigi äriühingute kontrolli all olevatele mitteresidendist sidusettevõtjatele kunstlikult omistatud tulu maksustamise tagamine <sup>(77)</sup>. Sellest lähtuvalt jõudis komisjon esialgu järeldusele, et erandiga, mille tulemuseks on esmapilgul valikuline kohtlemine, on tegemist siis, kui teatavad Ühendkuningriigi residendist äriühingud on maksust vabastatud, kui nad kunstlikult omistavad (kauplemisega mitteseotud) finantstulu enda kontrolli all olevale VKÄ-le, ehkki üldeeskirja kohaselt maksustatakse Ühendkuningriigi residendist äriühinguid nende kontrolli all olevatele VKÄdele kunstlikult omistatud (kauplemisega mitteseotud) finantstulult, kusjuures kõik need äriühingud on võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras, arvestades võrdlussüsteemi eesmärki (st tagada Ühendkuningriigi äriühingu kontrolli all olevale mitteresidendist üksusele kunstlikult omistatud tulu maksustamine).
- (104) Ühendkuningriigi ametiasutused ja ka mõned huvitatud isikud määratlesid asjakohase võrdlussüsteemina Ühendkuningriigi üldise äriühingute tulumaksustamise korra, väites, et VKÄde maksustamise korra eesmärgi ja ülesehituse õigeks mõistmiseks tuleb aluseks võtta Ühendkuningriigi üldine lähenemisviis äriühingute tulude maksustamisele. Kuigi komisjon nõustub nende argumentidega ja tunnistab Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteemi eesmärgi tähtsust Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi kontekstis, jääb ta seisukohale, et vaidlustatud meetme kui riigiabi analüüsimisel on asjakohaseks võrdlussüsteemiks Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevad eeskirjad.
- (105) Ühendkuningriik väidab, et tema „äriühingute tulumaksustamise kord on suuresti territoriaalne ja selle eesmärk on maksustada Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusega ja seal oleva varaga seostatavat tulu“ <sup>(78)</sup>. Seega on eesmärk maksustada Ühendkuningriigi residendist maksumaksjaid või Ühendkuningriigis püsivat tegevuskohta omavaid mitteresidendist maksumaksjaid Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt saadud tulult. Ühendkuningriigis püsivat tegevuskohta mitteomavate mitteresidentide maksustamist Ühendkuningriigi üldise äriühingute tulumaksustamise süsteemi eesmärk põhimõtteliselt ei hõlma. Samas ei pruugi see kehtida

<sup>(76)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Finanzamt B vs. A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punktid 35 ja 36.

<sup>(77)</sup> Menetluse algatamise otsuse põhjendus 61. Komisjon esitas menetluse algatamise otsuse joonealuses märkuses 52 alternatiivse kitsama võrdlussüsteemi, mis koosneb TIOPA 3., 5. ja 9. peatükist. Komisjon ei nõua sellest kitsamast võrdlussüsteemist lähtumist.

<sup>(78)</sup> Ühendkuningriigi 22. märtsi 2018. aasta kiri.

välismaise tulu kohta, mis on Ühendkuningriigist *kunstlikult ümber paigutatud*, olles tegelikult seostatav Ühendkuningriigis ellu viidud tegevuse ja seal oleva varaga. Tegelikult võib öelda, et viimase saavutamiseks vajalik eeskiri kaasnebki suuresti territoriaalse maksusüsteemiga, nagu Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem, ja Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise kord on just selline eeskiri. Nagu Ühendkuningriigi ametiasutused õigesti märgivad, kaitseb Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise kord koos mitmete muude kuritarvituste vastaste eeskirjadega Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteemi. Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, seeläbi tagades, et Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteem saavutab oma eesmärgi. Süsteem saavutab selle eesmärgi, hõlmates maksukohustusega Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt teenitud tulu, mida peetakse Ühendkuningriigist *kunstlikult ümber paigutatud* ja mitteresidendist sidusettevõtjatele omistatud tuluks. Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärk on tõepoolest tuletatud Ühendkuningriigi üldise äriühingute tulumaksustamise süsteemi eesmärgist ning seda võib pidada selle süsteemi eesmärgi loogiliseks ja vajalikuks laienduseks.

- (106) Ühendkuningriigi ametiasutused on nendele teguritele osutanud põhjendatult, kuid see ei tähenda, et vaidlustatud meetme – VKÄ maksust vabastamise – hindamiseks kasutatav võrdlussüsteem peaks olema nii lai, et hõlmata kogu Ühendkuningriigi äriühingute tulumaksustamise süsteemi. Komisjon on seisukohal, et VKÄsid käsitlevad eeskirjad moodustavad spetsiifilise eeskirjade kogumi. Need on osa Ühendkuningriigi üldisest äriühingute tulumaksustamise süsteemist, kuid neil on oma eesmärk. See eesmärk lähtub Ühendkuningriigi üldise äriühingute tulumaksustamise süsteemi eesmärgist, kuid on piisavalt eristuv, et olla aluseks omaette võrdlussüsteemile.
- (107) Maksumeetmete kontekstis koosneb võrdlussüsteem eeskirjadest, mis ühiselt moodustavad asjaomases liikmesriigis tavapäraseid maksustamiseeskirjad, mis hõlmavad kõiki ettevõtjaid, kelle suhtes antud maksu võidakse kohaldada. Kuna VKÄsid käsitlevad eeskirjad määravad ühiselt kindlaks VKÄ maksu eseme või maksustatava aluse, tuleb võrreldavuse käsitlemisel lähtuda neist eeskirjadest <sup>(79)</sup>.
- (108) Mis puutub teistesse Ühendkuningriigi ja huvitatud isikute esitatud argumentidesse, siis vastavust kohaldatavatele ELi õigusaktidele ei saa põhimõtteliselt pidada maksusüsteemi eesmärgiks. See on lihtsalt tingimus, mida kohaldatakse kõigi liikmesriikide kõigi õigusaktide suhtes. Komisjoni hinnangul ei ole VKÄsid käsitlevate eeskirjade hallatavuse vajadus võrdlussüsteemi eesmärk, kuid see võib selgitada võrdlussüsteemi toimimise ja tulemuslikkuse tagamiseks vajalikku mehhanismi.

#### 6.4.1.1. Võrdlussüsteemi kohane üldeeskiri; VKÄ maksu kehtestamine

- (109) Sissejuhatavalt möönab komisjon, et vajaduse kuritarvituste vastaste eeskirjade järele, mis kaitsevad Ühendkuningriigi maksubaasi, ja selliste eeskirjade kohaldamisala määrab eelkõige kindlaks Ühendkuningriigi seadusandja <sup>(80)</sup>. Kui aga Ühendkuningriik on otsustanud kehtestada kuritarvituste vastase eeskirja, peaks Ühendkuningriik seda eeskirja kohaldama kõigi ettevõtjate suhtes võrdsetl. Riigiabi käsitlevate õigusaktide kohaldamise kontekstis tähendab see, et kahte olukorda, mis on kuritarvituste vastase eeskirja eesmärgi arvestades õiguslikult ja faktiliselt võrreldavad, ei tohiks käsitleda erinevalt <sup>(81)</sup>.

#### 6.4.1.2. Seadusandlik meetod kui selline ei määra erandi olemasolu

- (110) Ühendkuningriik ja mitu huvitatud isikut märkisid, et 9. peatükki ja 5. peatükki tuleb lugeda koos, et määrata kindlaks, mida Ühendkuningriik peab kunstlikult ümber paigutatud kauplemisega mitteseotud finantstuluks. Nende kinnitusel see, et 9. peatükk on 5. peatükist eraldiseisev ja sellele viidatakse kui maksuvabastusele, ei tähenda iseenesest, et riigiabi eeskirjade kohaldamise kontekstis kujutab 9. peatükk endast erandit 5. peatükis sätestatud „tavapärasest maksukäsitlusest“. Komisjon jagab seda seisukohta osaliselt. Sellegipoolest põhineb erandi tuvastamine antud juhul sisulise võrreldavuse analüüsil, milles hinnatakse, kas

<sup>(79)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Finanzamt B vs. A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punkt 37.

<sup>(80)</sup> Ühendkuningriik peab siiski järgima Euroopa Liidu Kohtu kehtestatud piiranguid, kui kuritarvituste vastane eeskiri võib piirata ELi asutamisevabadust.

<sup>(81)</sup> Võrreldavuse test ei ole sõltumatu test. Selle testi tegemisel tuleb alati võtta arvesse võrdlussüsteemi eesmärgi, mis on tegelik võrdlusalus ja seega esmatähtis; vt kohtuotsus Dirk Andres vs. Euroopa Komisjon, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, eelkõige punktid 86 ja 89.

olukordi, mis on võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast õiguslikult ja faktiliselt sarnased, käsitletakse erinevalt. Euroopa Kohus rõhutas A-Brauerei kohtuotsuses, <sup>(82)</sup> et „kui maksumeetme valikulisuse tuvastamiseks ei ole määrav kasutatud seadusandlik meetod, mistõttu ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldistest maksustamiskorradest, on asjaolu, et tegemist on – nagu on kõne all põhikohtuasjas – erandiga, sel eesmärgil täiesti asjakohane, kui sellest tuleneb, et eristatakse kahte ettevõtjate kategooriat, keda koheldakse a priori erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamiskorra kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid, samas kui need kaks kategooriat on selle korraga taotletava eesmärgi seisukohast sarnases olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 77, ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHolding pankrotihaldur) vs. komisjon, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, punkt 93)“.

- (111) Käesolevas asjas tähendab see seda, et tuleb hinnata, kas vaidlustatud meede välistab teatavate ettevõtjate puhul VKÄ maksu kohaldamise tulu suhtes, mis vastasel juhul kuuluks maksustamisele Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevates eeskirjades sätestatud kunstliku ümberpaigutamise üldkriteeriumide kohaselt, mistõttu koheldakse erinevalt äriühinguid, mis on VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.
- (112) Seega on vaja uurida üldkriteeriume, mille alusel hinnatakse, millal VKÄ tulud loetakse Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaselt olevat kunstlikult ümber paigutatud, võttes arvesse nende eeskirjadega käsitletavate riskide liiki ja taset, samuti eeskirjade struktuuri ja loogikat ning riskide maandamiseks kasutatavaid vahendeid <sup>(83)</sup>.

#### 6.4.1.3. Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade metoodika ja loogika

- (113) Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevad eeskirjad sisaldavad mitmesuguseid teste, mida kohaldatakse kas üldiselt kõigi tululiikide suhtes või mis on suunatud teatavatele VKÄde teenitava tulu liikidele ning mille eesmärk on teha kindlaks ja kvantifitseerida VKÄ eeldatavad maksustatavad kogutulud, mis vastavad VKÄ maksu kohaldamise tingimustele ja mis on seega maksustatavad. Ühendkuningriigi sõnul eristatakse nende testide ja tingimuste puhul tulu aluseks oleva tegevuse liiki, kajastades riski, et erinevate tulu teenimisele suunatud skeemide tõttu jäävad Ühendkuningriigi riigikassal maksutulud saamata. Nende eesmärk on tagada paljude erinevate skeemide ja maksumaksjate suhtes kuritarvituste vastase testi kohaldamise administratiivne hallatavus ning seeläbi VKÄsid käsitlevate eeskirjade tulemuslikkus ja tõhusus.
- (114) Komisjon nõustub, et sellise eeskirja kohaldamisala, mille eesmärk on kaitsta äriühingute tulumaksustamise süsteemi tulude kunstlikust ümberpaigutamisest tuleneva maksutulude kaotuse eest, võib olla suunatud olukordadele, mis objektiivselt kujutavad endast maksutulude kaotuse suurimat riski, et tagada selle eeskirja tõhusus, hallatavus ja tulemuslikkus.
- (115) Seda loogikat kajastab ka Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade ülesehitus. Väga laia kohaldamisalaga sätetele, mis hõlmavad Ühendkuningriigist kontrollitavate välismaiste tütarettevõtjate kõiki tulusid, järgnevad sätted, millega välistatakse mitmesugused olukorrad, mille puhul Ühendkuningriigi seadusandja arvates on maksutulude saamatajäämise risk objektiivselt väike. Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti juhendis VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohta on selle kohta märgitud: „kui VKÄ suhtes kehtib üks VKÄ maksuvabastustest, ei ole vaja kaaluda, kas tal on maksustatavaid tulusid“ ja et praktikas „kontsernidel on lihtne tõendada, et peaaegu kõik nende välismaised tütarettevõtjad jäävad uue VKÄde maksustamise korra kohaldamisalast välja ehk on VKÄ maksust vabastatud“. See lähenemisviis kajastub 3. peatüki kohastes üldistes algtaseme maksuvabastustes, samuti üksuste tasandi maksuvabastustes, mis on ette nähtud peatükkidega 10–14. Ainult siis, kui ükski neist maksuvabastustest ei ole kohaldatav, tuleb VKÄ maksustatavad tulud kindlaks teha ja kvantifitseerida.

<sup>(82)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Finanzamt B vs. A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, punkt 33.

<sup>(83)</sup> Menetluse algatamise otsuse põhjendus 61.

- (116) VKÄde maksustamist käsitlevad sätted saavad alguse 3. peatükist. See sisaldab teste, mida Ühendkuningriigi residendist äriühingud rakendavad enda kontrolli all oleva VKÄ suhtes, et teha kindlaks, kas tuleb kohaldada mõnda peatükkides 4–8 sätestatud üksikasjalikumatest maksustamissätetest. Näiteks kauplemisega mitteseotud finantstulu kohta on 3. peatükis sätestatud, et Ühendkuningriigi residendist äriühingud võivad jätta arvestamata 5. peatüki (ja seega ka 9. peatüki) eeskirjad, kui VKÄ teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu on tema muu tegevusega võrreldes ebaolulise suurusega ja kuulub 5 % vabastuse alla <sup>(84)</sup>.
- (117) Peatükid 10–14 sisaldavad üksuse tasandi maksuvabastusi (vt põhjendused 19 ja 20), näiteks väljajäetud territooriumidega seotud maksuvabastus, väikeste tuludega seotud maksuvabastus ja madala kasumimarginaaliga seotud maksuvabastus, millega jäetakse VKÄ tulud Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaldamisalast välja, kui risk, et VKÄ tulud on kunstlikult ümber paigutatud, on põhjendatud eelduse kohaselt väike või kui üldisemalt risk, et Ühendkuningriigi riigikassal jäävad maksutulud saamata, on väike. Selline eeldus näib tõepoolest olevat põhjendatud VKÄde puhul, mis teenivad vähe tulu, mis realiseerivad madala kasumimarginaali või mille suhtes kohaldatakse suhteliselt kõrget tegelikku maksumäära.
- (118) Kokkuvõtteks võib öelda, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade, sealhulgas algtaseme maksuvabastuste ja üksuse tasandi maksuvabastuste eesmärk on tagada, et eeskirjade kohaldamine piirduks olukordadega, mis kujutavad endast Ühendkuningriigi riigikassale suurt riski ja mille puhul esineb kunstliku ümberpaigutamise suur tõenäosus.

#### 6.4.1.4. Kasutatavad vahendid: maksustamissätted

- (119) Kui ükski peatükkides 10–14 sätestatud üksuse tasandi maksuvabastustest ei ole kohaldatav ja ka ükski 3. peatükis sätestatud algtaseme maksuvabastus ei ole kohaldatav, kohaldatakse maksustamispeatükke, mis algavad 4. peatükist (Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusega seostatavad tulud). Nagu eespool mainitud, kohaldatakse 4. peatükki kõigi tulude suhtes, välja arvatud juhul, kui VKÄ teenib ainult kauplemisega mitteseotud finantstulu või kinnisvaraäri seotud tulu <sup>(85)</sup>. 4. peatüki üldine lähenemisviis kunstlikult ümber paigutatud tulude kindlakstegemisele ja kvantifitseerimisele põhineb võtmetöötajate funktsioonide kontseptsioonil. Seose kontrollimise aluseks on samad põhimõtted ja loogika, mida rakendatakse OECD heakskiidetud lähenemisviisi alusel püsiva tegevuskohaga seostatava tulu kindlaksmääramisele. Tehakse kindlaks asjakohased võtmetöötajate funktsioonid, mida täidetakse Ühendkuningriigis, ning VKÄ asukohas või mujal väljaspool Ühendkuningriiki täidetavad võtmetöötajate funktsioonid. Seejärel tuleb kindlaks teha, mil määral on VKÄ asjaomased tulud seotud Ühendkuningriigis täidetavate võtmetöötajate funktsioonidega <sup>(86)</sup>. See analüüs on mõningate erisustega nõutav ka teiste

<sup>(84)</sup> Vt TIOPA paragrahv 371CC.

<sup>(85)</sup> Kui VKÄ teenib ainult kauplemisega mitteseotud finantstulu, siis kohaldatakse selle suhtes ainult 5. ja 9. peatükki, mis sisaldab ka võtmetöötajate funktsioonide testi, mis on aga veidi erinev. Kui VKÄ teenib ainult kinnisvaraäri seotud tulu, siis VKÄsid käsitlevaid eeskirju selle tulu suhtes ei kohaldata, sest sellist tulu ei saa selle olemuse tõttu Ühendkuningriigist ümber paigutada.

<sup>(86)</sup> Vt TIOPA paragrahv 371DB. VKÄsid käsitlevaid eeskirju, mille aluseks on tulude seostamine võtmetöötajate funktsioonidega, tunnustatakse nii rahvusvahelistes kui ka ELi eeskirjades, mis käsitlevad VKÄsid reguleerivaid õigusnorme. OECD maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist (BEPS) käsitleva projekti lõpparuandes 3. meetme kohta (2015), milles kirjeldatakse tulemuslike VKÄsid käsitlevate eeskirjade ülesehitust, tuuakse näiteks välja, et paljudes Euroopa jurisdiktsioonides tuginetakse kas täielikult või osaliselt sisustele, milles analüüsitakse, kas VKÄ viib ellu sisulist tegevust, kasutades selleks mitmesuguseid lähendnäitajaid, eelkõige seda, kas VKÄ tulu on eraldatud selle aluseks olevast sisulisest tegevusest, sealhulgas töötajatest, varadest ja riskidest. Aruandes rõhutatakse, et hoolimata kasutatud testidest on võtmetöötajate funktsioonide testi kohane sisuline põhiküsimus see, „kas VKÄ oli suuteline seda tulu ise teenima?“. Sisuanalüüsi kavandamise parimate tavade käsitlemisel soovitatakse aruandes testi, mille käigus uuritakse kõiki „olulisi funktsioone, mida täidavad kontserni üksused“, et teha kindlaks, kas VKÄ on üksus, mis tõenäoliselt omaks asjaomaseid varasid või võtaks asjaomaseid riske, kui üksused ei oleks omavahel seotud. Aruandes osutatakse sellise võtmetöötajate funktsioonide testi ühe näitena Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevatele eeskirjadele, märkides, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevates eeskirjades kasutatakse „OECD poolt seoses artikliga 7 välja töötatud kontseptsioone ja juhiseid, et teha kindlaks iga varaga seotud kontserni võtmetöötajate funktsioonid eesmärgiga otsustada, kas VKÄ täidab neid funktsioone“. Euroopa tasandil meenutatakse direktiivi (EL) 2016/1164 preambulis, et „proportsionaalne reaktsioon BEPSiga seotud probleemidele“ on see kui, „liikmesriigid, kes piirduvad oma välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevates eeskirjades tuluga, mis on tütarettevõtjale kunstlikult omistatud, võtaksid eesmärgiks täpselt sellised olukorrad, kus suurem osa kontrollitava tütarettevõtja tasandil kunstlikult omistatud tulu loonud otsustusfunktsioonidest täidetakse maksumaksja liikmesriigis“.

maksustamispeatükkide alusel. Õigusaktiga kaasnevas Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti juhendis rõhutatakse võtmetöötajate funktsioonide testi olulist rolli, kirjeldades seda keskse tähtsusega elemendina analüüsis selle kohta, kas tulud on seostatavad Ühendkuningriigiga <sup>(87)</sup>.

- (120) Järgmiseks sisaldavad Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevad eeskirjad peatükkide 5–8 maksustamissätteid, mis võivad olla kohaldatavad lisaks 4. peatükile. Neid sätteid kohaldatakse üksnes teatavat liiki tulude suhtes, mille puhul on võimalik üldise 4. peatüki ja spetsiifilise maksustamispeatüki paralleelne kohaldamine. Näiteks on võimalik, et 4. peatüki alusel on maksustatav ainult osa VKÄ tuludest, kuid see ei välista ülejäänud osa maksustamist 6. peatüki alusel <sup>(88)</sup>. Samuti on võimalik, et kuigi 4. peatüki alusel ei teki VKÄ maksu tasumise kohustust, võib VKÄ maks siiski olla kohaldatav peatükkide 5–8 alusel. Seetõttu võib VKÄ maksu summa pärast järgnevate maksustamispeatükkide kohaldamist olla suurem, kuid see ei saa olla väiksem kui 4. peatüki alusel kohaldatava maksu summa <sup>(89)</sup>.
- (121) Üks spetsiifilisi maksustamispeatükke on 5. peatükk, mis käsitleb kauplemisega mitteseotud finantstulu. Sarnaselt 4. peatükile näeb ka 5. peatükk ette võtmetöötajate funktsioonide analüüsi, mille eesmärk on hinnata VKÄ maksu kohaldatavust; selle käigus määratletakse VKÄ omandis olevalt varalt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu ja VKÄ-le omistatud riskidelt teenitud tulu olukorras, kus asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis. Samas erineb võtmetöötajate funktsioonide analüüs 4. peatükist kahes olulises punktis.
- (122) Esiteks on 5. peatükis ette nähtud võtmetöötajate funktsioonide test 4. peatükis ette nähtud testist „kergem“ selles mõttes, et selle kriteeriumidele vastatakse lihtsamini, nii et 5. peatüki kohase võtmetöötajate funktsioonide analüüsi rakendamise tulemuseks võib olla VKÄ maksu kohaldamine, samas kui 4. peatüki kohase võtmetöötajate funktsioonide analüüsi tulemusena sarnaste asjaolude korral seda maksukohustust ei teki. Selle põhjuseks on asjaolu, et 5. peatükis viidatakse kunstlikult ümberpaigutatud tulude kindlakstegemiseks ja kvantifitseerimiseks võtmetöötajate funktsioonide analüüsi läbiviimisega seoses otseselt 4. peatükile, kuid analüüsietappe on vähem <sup>(90)</sup>.
- (123) Lisaks sisaldab 5. peatükk teist testi, mille alusel võib tekkida kauplemisega mitteseotud finantstulult VKÄ maksu tasumise kohustus ka siis, kui võtmetöötajate funktsioone ei täideta Ühendkuningriigis. Selle teise testi käigus, mis võib tekitada VKÄ maksu tasumise kohustuse, käsitletakse seda, kuidas VKÄ kauplemisega mitteseotud finantstulu aluseks olevaid laene rahastati, ja selle tulemusena kohaldatakse VKÄ kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes VKÄ maksu niivõrd, kui need laenud on rahastatud Ühendkuningriigiga seotud kapitalist. Ühendkuningriigi ametiasutused on selgitanud, et 5. peatükis on see teine test ette nähtud seetõttu, et kauplemisega mitteseotud finantstulu teenimine ei pruugi alati eeldada oluliste võtmetöötajate funktsioonide olemasolu, mistõttu kauplemisega mitteseotud finantstulu korral ei kaitseks üksnes võtmetöötajate funktsioonide testile tuginemine Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi piisaval määral tulude kunstliku ümberpaigutamise eest.

#### 6.4.2. Kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus on erand

- (124) Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on meede esmapilgul valikuline, kui selle tulemusena koheldakse erinevalt ettevõtjaid, kes on võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras <sup>(91)</sup>. Käesoleval juhul on küsimus selles, kas kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastusega vabastatakse

<sup>(87)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiraamat „International Manual“, INTM200200.

<sup>(88)</sup> Vt nt Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiraamat „International Manual“, INTM210200.

<sup>(89)</sup> Kuigi on tõsi, et 4. peatükki ei kohaldata VKÄ suhtes, mis teenib *ainult* kauplemisega mitteseotud finantstulu (sellisel juhul kohaldatakse ainult 5. peatükki), ei mõjuta see asjaolu seda järeldust, kuna 5. peatükk kordab suures osas 4. peatükis sätestatud võtmetöötajate funktsioonide testi, nagu on selgitatud põhjendustes 121 ja 122.

<sup>(90)</sup> 4. peatüki kohane võtmetöötajate funktsioonide test tehakse 8-etapilise meetodi alusel (TIOPA paragrahvi 371DB lõige 1). 5. peatükis viidatakse 4. peatükile ja selle kohaselt tuleb läbida mõned 4. peatükis ette nähtud etapid, nimelt etapid 1–5 ja 7, et määrata kindlaks, mil määral kauplemisega mitteseotud finantstulu kuulub 5. peatüki kohaldamisalasse. 6. ja 8. etappi ei ole vaja läbi teha, sest Ühendkuningriigi seadusandja hinnangul ei ole need etapid kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul asjakohased.

<sup>(91)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. november 2011, komisjon ja Hispaania vs. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 75. Vt ka kohtuotsus, Euroopa Kohus (suurkoda), 21. detsember 2016, Euroopa Komisjon vs. World Duty Free Group, liidetud kohtuasjad C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punkt 54.

mõningad äriühingud VKÄ maksust, mida teised äriühingud on VKÄsid käsitlevate eeskirjade tavapärase süsteemi alusel kohustatud tasuma, ehkki mõlemad olukorrad on õiguslikult ja faktiliselt võrreldavad, arvestades võrdlussüsteemi, st VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärki.

- (125) Kontsernisisesega seotud maksuvabastusega vabastatakse VKÄ maksust teatavat liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu<sup>(92)</sup>. Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaselt on kriteeriumid, mille alusel määratakse kindlaks, kas ja millises ulatuses tuleb tasuda VKÄ maksu, kui VKÄ sellist tulu teenib, sätestatud 5. ja 9. peatükis. 5. peatükk sisaldab eeskirju ja kriteeriume, mida kohaldatakse kõigi kauplemisega mitteseotud finantstulude suhtes, olenemata sellest, kas need on saadud seotud võlgnikult (kontsernisisene laen) või sõltumatult võlgnikult (nt pank), ja olenemata sellest, kas see on saadud Ühendkuningriigi või välisriigi võlgnikult. 9. peatükk sisaldab erieeskirju (kontsernisisesega seotud maksuvabastus) kauplemisega mitteseotud finantstulu kohta, mida on „kvalifitseeruvate laenusuhete“<sup>(93)</sup> raames teenitud välismaistele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudelt, ja sellega vabastatakse niisugune tulu (osaliselt) VKÄ maksust, mis muidu kuuluks tasumisele 5. peatüki kohaselt. Menetluse algatamise otsuses asus komisjon esialgu seisukohale, et kontsernisisesega seotud maksuvabastus annab teatavatele äriühingutele, kelle kontrolli all olev VKÄ on teeninud kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames, esmapilgul valikulise eelise selliste äriühingute suhtes, kelle kontrolli all olev VKÄ on teeninud muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu, ehkki mõlemat liiki äriühingud on võrdlussüsteemi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.
- (126) Ühendkuningriigi ametiasutused on esitanud kaks argumenti selle kohta, miks olukord, kus maksukohustustlase kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames, ei ole võrreldav olukorraga, kus maksukohustustlase kontrolli all olev VKÄ teenib muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu<sup>(94)</sup>. Ühendkuningriigi ametiasutuste esimene argument on see, et VKÄ teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu, mis ei ole kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud finantstulu, on olemuslikult kunstlikult ümberpaigutatud tulu, kuid sama ei saa öelda kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud tulu kohta<sup>(95)</sup>. Teine argument on see, et aluslepingus sätestatud vabaduste tagamise kohustus on nende kategooriate puhul erinev<sup>(96)</sup>.

#### 6.4.2.1. VKÄsid käsitlevate eeskirjade 9. peatüki kohaselt maksust vabastatud VKÄ võrreldavus teist liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu teeniva VKÄga

- (127) Esimese argumendi osas väidab Ühendkuningriik, et VKÄd, kes annavad laenu Ühendkuningriigi residendist seotud osapooltele (selliseid laene nimetatakse ülespoole suunatud laenudeks), kujutavad endast Ühendkuningriigi maksubaasile otsest ja ilmset ohtu, kui sellist tulu teenitakse VKÄ kaudu. Kvalifitseeruvate laenusuhetega VKÄde puhul (laenud välismaistele kontserni liikmest äriühingutele) on see oht vähem ilmne. Ühendkuningriik väidab, et ülespoole suunatud laenude puhul on sisuliselt tegemist ringlevate tehingutega. Ühendkuningriigi äriühing paneb VKÄ omakapitali raha ja VKÄ tagastab selle raha laenuna Ühendkuningriigis asuvale sidusettevõtjale. Ühendkuningriik väidab ka, et sellistes olukordades arvatakse intressikulud maha Ühendkuningriigi residendist äriühingu maksustatavast tulust, mis otseselt õõnestab Ühendkuningriigi maksubaasi. Seevastu kauplemisega mitteseotud finantstulu, mida teenitakse välismaistele seotud osapooltele antavatelt laenudelt, on seotud tõepoolest väljaspool Ühendkuningriiki toimuva rahastamisega, mida ei saa pidada ringlevaks tehinguks. Lisaks ei õõnesta võimalik intressikulude mahaarvamine VKÄ-lt laenu saanud kontserni liikmest äriühingu tasandil Ühendkuningriigi maksubaasi.

<sup>(92)</sup> Kauplemisega mitteseotud finantstulu on intressitulu, mida ei ole teenitud finantskauplemisest või rahastamisega seotud äritegevusest; see hõlmab intressitulu passiivsetelt portfelliinvesteeringutelt, intressitulu pangahoiustelt ja intressitulu seotud või sõltumatutele isikutele antud väheolulistelt laenudelt.

<sup>(93)</sup> TIOPA paragrahvi 371IG lõige 1.

<sup>(94)</sup> Muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu võib olla teenitud Ühendkuningriigis asuvatele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudelt või kolmandatele osapooltele antud laenudelt.

<sup>(95)</sup> Vt põhjendus 66.

<sup>(96)</sup> Vt põhjendus 71.



- (128) Ühendkuningriik väidab samuti, et VKÄd, kes teenivad kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruvate laenusuhete raames, ja VKÄd, kes laenavad sõltumatutele osapooltele, kujutavad endast põhimõtteliselt erinevaid olukordi, millega kaasnevad Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasile erinevad riskid. Ühendkuningriigi sõnul on Ühendkuningriigi riigikassat mõjutav risk ilmsem skeemide puhul, mille alusel VKÄd laenavad raha sõltumatutele osapooltele (Ühendkuningriigi ametiasutused nimetavad neid „rahakarpideks“); selliste olukordade puhul kehtib range ühetaoline eeskiri, sest sellistel skeemidel puudub majanduslik põhjendus ja neil ei saa olla muud eesmärki kui Ühendkuningriigi maksudest kõrvalehoidmine<sup>(97)</sup>. Seevastu kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu on seotud kontserni välismaise äritegevuse reaalse rahastamisega. Ühendkuningriik väidab, et selliste skeemide puhul on tulu kunstliku ümberpaigutamise risk vähem ilmne ja nendega võib kaasneda niihästi osaline kui ka täielik kunstlik ümberpaigutamine või siis ei pruugi nendega üldse kaasneda tulu kunstlikku ümberpaigutamist<sup>(98)</sup>. Ühendkuningriigi ametiasutuste arvates osutab kunstliku ümberpaigutamise riski erinevus sellele, et kirjeldatud liiki skeemide puhul ei ole tegemist VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi seisukohast õiguslikult ja faktiliselt võrreldavate olukordadega.
- (129) Komisjon ei saa nõustuda Ühendkuningriigi esimese argumendi toetuseks esitatud väidetega.
- (130) Nagu on märgitud põhjenduses 111, tuleb käsitleda küsimust, kas välismaistele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu on VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi seisukohast faktiliselt ja õiguslikult võrreldav kolmandatele osapooltele või Ühendkuningriigis asuvatele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstuluga.
- (131) Sellega seoses tuletab komisjon meelde, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevad eeskirjad saavutavad oma eesmärgi kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, hõlmates maksukohustusega Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt teenitud tulu, mis on Ühendkuningriigist *kunstlikult ümber paigutatud* ja omistatud mitteresidendist sidusettevõtjatele. Selle kategooria kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul kunstlikult ümberpaigutatud tulu kindlakstegemiseks ja kvantifitseerimiseks kasutatavad testid on sätestatud 5. peatükis. Arvestades, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärk on kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, ei ole üllatav, et kunstliku ümberpaigutamise kindlakstegemiseks kasutatavad testid on otseselt seotud teguritega, millel Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baas põhineb, st *Ühendkuningriigis ellu viidava tegevusega* (Ühendkuningriigis täidetavad võtmetöötajate funktsioonid) või *Ühendkuningriigis oleva varaga* (Ühendkuningriigiga seotud kapital). Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohased kriteeriumid kauplemisega mitteseotud finantstulu kunstliku ümberpaigutamise kindlakstegemiseks on seega olemuslikult ja loogiliselt seotud Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasiga, mida Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade abil soovitakse kaitsta. Arvestades seda eesmärki, ei mõista komisjon, miks need kriteeriumid sobivad igasuguse kauplemisega mitteseotud finantstulu kunstliku ümberpaigutamise kindlakstegemiseks peale kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud tulu.
- (132) Seoses Ühendkuningriigi argumentidega, et vaidlustatud meetme kohaldamisalast välja jäetud kauplemisega mitteseotud finantstulu liikide puhul ilmselt puudub majanduslik põhjendus ja nende puhul esinevad ilmsed kunstliku ümberpaigutamise märgid, kusjuures need märgid on vähem ilmsed kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul, mida teenitakse kvalifitseeruvate laenusuhete raames, mistõttu Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi seisukohast ei ole tegemist õiguslikult ja faktiliselt võrreldavate olukordadega, käsitleb komisjon kõigepealt kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud finantstulu võrreldavust finantstuluga, mida on teenitud laenudelt kontserni liikmest äriühingutele, mis on Ühendkuningriigi residendid, ning seejärel võrreldavust finantstuluga, mida on teenitud laenusuhetest kolmandate osapooltega.
- (133) Mis puudutab võrreldavust kauplemisega mitteseotud finantstuluga, mida on teenitud laenudelt Ühendkuningriigis asuvatele seotud osapooltele, siis komisjon mõistab, et sellised skeemid võivad põhjustada Ühendkuningriigi seadusandjale muret, eelkõige seoses maksubaasi kahanemisega, mis tuleneb intressikulude mahaarvamisest seoses Ühendkuningriigis ellu viidava tegevuse ülemäärase laenuvahendite abil rahastamisega. On tõsi, et kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul on probleem väiksem, kuna võimalik maksubaasi kahanemine (kui maksubaas üldse kahaneb) leiaks aset välismaal, mitte Ühendkuningriigis. Algatuseks

<sup>(97)</sup> Ühendkuningriigi 15. jaanuari 2018. aasta kiri vastuseks menetluse algatamise otsusele, põhjendus 116.

<sup>(98)</sup> Ühendkuningriigi 15. jaanuari 2018. aasta kiri vastuseks menetluse algatamise otsusele, põhjendus 117.

märgib komisjon sellega seoses, et Ühendkuningriik ei ole selle probleemi lahendamisel täiesti järjekindel. Praeguste eeskirjade kohaselt võib tekkida olukord, kus Ühendkuningriigis asuvale kontserni liikmest äriühingule antud laenu võib pidada 9. peatüki alusel kvalifitseeruvaks laenusuhteks, tingimusel et selle laenulepingu kohane lõppvõlgnik on välismaine kontserni liikmest äriühing (rahastamine toimub Ühendkuningriigis asuva äriühingu kaudu). Sellises olukorras võib see Ühendkuningriigis asuv äriühing arvata VKÄ-le makstud intresside kulu maksustatavast tulust maha, samas kui intressid on vaidlustatud meetme kohaselt (osaliselt) maksust vabastatud <sup>(99)</sup>.

- (134) Igal juhul tähendaks järjekindel Ühendkuningriigis tehtavatel mahaarvamistel põhinev eristamine seda, et kumbagi liiki skeemide puhul oleks tegemist erineva õigusliku ja faktilise olukorraga ainult siis, kui me hindaksime siseriiklikku meetet, mille eesmärk on tõkestada maksubaasi õõnestamist intresside mahaarvamise kaudu. Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu reguleerivad õigusaktid näevad ette mitu maksustamise vältimise vastast meetet, mis kannavad seda eesmärki. Samas ei ole Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärk tõkestada maksubaasi õõnestamist, mis toimub Ühendkuningriigis intresside ülemäärase mahaarvamise kaudu. Nende eesmärk on kaitsta Ühendkuningriiki finantseerimisest ja muust tegevusest saadud tulude kunstliku ümberpaigutamise eest, kohaldades selliste tulude suhtes VKÄ maksu <sup>(100)</sup>. Ühendkuningriigi ametiasutuste osutatud erinevus ei tähenda seega, et tegemist on õiguslikult ja faktiliselt erinevate olukordadega, arvestades vaidlustatud meetmega taotletavat eesmärki kaitsta Ühendkuningriigi maksubaasi tulude, sh finantseerimistegevusest teenitud tulude kunstliku ümberpaigutamise eest.
- (135) Teiseks märgib komisjon, et Ühendkuningriigis asuvatele seotud osapooltele antavate laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu aluseks võib olla ka usutav majanduslik põhjendus ja seejuures ei pruugi alati olla tegemist „ringlevate tehingutega“, st rahaliste vahendite liigutamisega Ühendkuningriigist VKÄ-le ja seejärel Ühendkuningriiki tagasi. Kui kauplemisega mitteseotud finantstulu teenitakse Ühendkuningriigis asuvale seotud osapooltele antud laenult, mille puhul võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis, siis vastavalt 5. peatüki maksustamiskriteeriumidele peaks tekkima VKÄ maksu tasumise kohustus ka siis, kui laenu ei rahastata Ühendkuningriigiga seotud kapitalist (st olenemata sellest, kas tegemist on „ringlevate tehingutega“ või mitte).
- (136) Kolmandaks ei nõustu komisjon Ühendkuningriigi seisukohaga, et kui raha suunatakse Ühendkuningriigi residendist äriühingult välismaisele kontserni liikmest äriühingule VKÄ kaudu (selle asemel, et raha otse laenata), siis sellel on ilmne majanduslik põhjendus, ent kui raha suunatakse Ühendkuningriigi residendist äriühingult teisele Ühendkuningriigis asuvale kontserni liikmest äriühingule VKÄ kaudu (selle asemel, et raha otse laenata), siis sellel ilmne majanduslik põhjendus puudub. VKÄ vahefinantseerimise funktsioon ja roll on kummalgi juhul sarnased. Komisjon ei nõustu sellega, et ühe olukorra puhul on usutav majanduslik põhjendus eelduse kohaselt olemas, teises see aga puudub, ning et seetõttu on VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi seisukohast tegemist õiguslikult ja faktiliselt erinevate olukordadega. Kauplemisega mitteseotud finantstulu teeniva VKÄ olemasolu ja kasutamise usutav majanduslik põhjendus määratakse mõlema olukorra puhul kindlaks faktide ja asjaolude alusel, mis on seotud VKÄ ülesannete ja riskide olemuse ja tunnustega, mitte kauplemisega mitteseotud finantstulu allika alusel.
- (137) Põhjendustes 133–136 esitatud põhjustel tuleb tagasi lükata Ühendkuningriigi ametiasutuste väide, et kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu ja Ühendkuningriigis asuvatele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu ei ole võrreldavad.
- (138) Mis puudutab võrreldavust kauplemisega mitteseotud finantstuluga, mis on teenitud välistelt laenudelt (mida Ühendkuningriigi ametiasutused nimetavad „rahakarpideks“), siis komisjon märgib, et Ühendkuningriik käsitleb „rahakarpidena“ skeeme, mille raames madalate maksudega riigis asuvat VKÄd kasutatakse kanalina, mille kaudu

<sup>(99)</sup> Vt sellega seoses Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM217190: „Kui VKÄ annab pikaajalise laenu Ühendkuningriigi residendist rahahaldusühingule, kes omakorda kasutab saadud vahendeid lühiajaliste laenude andmiseks teistele kontserni liikmetele, siis kuulub VKÄ kauplemisega mitteseotud finantstulu tõenäoliselt 5. peatüki kohaldamisalasse ja 9. peatüki kohase maksuvabastuse taotlemisel tuleb arvesse võtta lõppvõlgniku reeglit.“

<sup>(100)</sup> Maksubaasi õõnestamist võib eristada tulude (või kasumi) kunstlikust ümberpaigutamisest selliselt, et esimesel juhul on tegemist maksja maksustatava tulu vähendamisega ülemääraste mahaarvamiste teel, teisel juhul aga on tulu saaja see, kes vähendab oma maksustatavat tulu, suunates tulu kunstlikult välisriiki. Esimest probleemi lahendatakse tavaliselt intresside mahaarvamise piiranguid käsitlevate eeskirjade abil (vt näiteks maksustamise vältimise vastase direktiivi artikkel 4), teist aga VKÄsid käsitlevate eeskirjade abil.

hoiustatakse raha pangas, nii et kauplemisega mitteseotud finantstulu teenib VKÄ, mitte Ühendkuningriigi äriühing, ja ta mõistab, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjadega soovitakse selliseid skeeme tõkestada. Sellega seoses tuleb komisjon meelde, et kolmandatele osapooltele antavad laenud võivad hõlmata pangahoiuseid, kuid ei piirdu nendega. Nende hulka võivad kuuluda ka juhuslikud laenud tarnijatele, välistele teenuseosutajatele, klientidele või teistele mitteseotud osapooltele. Lisaks ei nõustu komisjon seisukohaga, et selliseid skeeme tuleb pidada olemuslikult kuritarvitavateks ja et sama ei kehti skeemide kohta, mille raames madalate maksudega riigis asuvat VKÄd kasutatakse kanalina, mille kaudu antakse laenu välismaistele kontserni liikmest äriühingutele. Ka sel juhul teenib ju kauplemisega mitteseotud finantstulu VKÄ, mitte Ühendkuningriigi äriühing.

- (139) Üks huvitatud isik väitis, et kvalifitseeruva laenulepingu puhul kasutab välismaine kontserni liikmest äriühing saadud raha reaalse äritegevuse rahastamiseks. Sellega seoses tuleb komisjon kõigepealt meelde – nagu on märgitud põhjenduses 136 –, et VKÄ-lt laenu saava isiku olemus või omadused ei mõjuta VKÄ teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul kunstlikku ümberpaigutamist (selle riski). Teiseks ei nõustu komisjon sellega, et on võimalik eeldada, et kvalifitseeruva laenusuhte raames antud raha kasutab võlgnik reaalse äritegevuse rahastamiseks, samas kui kolmandale osapooltele antud laenu alusel antud vahendeid ei kasutata reaalse äritegevuse rahastamiseks. Tingimusel, et võlgnik osaleb äritegevuses, kasutab ta mõlemal juhul saadud rahalisi vahendeid oma äritegevuse rahastamiseks, olgu siis uute investeeringute või omandamistehingute tegemiseks või mis tahes muul majanduslikul eesmärgil. Pealegi, raha asendatavust arvestades võib rahaliste vahendite lõplik kasutamine võlgniku poolt mõlemal juhul aja jooksul muutuda ja seda võib olla väga raske kindlaks teha, nagu ka rahastamisallikat, nagu Ühendkuningriigi ametiasutused on teises kontekstis märkinud (vt põhjendus 155).
- (140) Põhjendustes 138 ja 139 esitatud põhjustel võib järeldada, et isegi kui eeldada, et kvalifitseeruvate laenusuhte raames rahastatakse reaalset äritegevust, samas kui kolmandatele osapooltele antud laenude puhul seda ei tehta (millega komisjon ei nõustu), ei mõjuta see VKÄ poolt laenuna antud rahaliste vahendite lõpliku sihtkoha ja eesmärgi erinevus nende laenude võrreldavust, arvestades Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärki <sup>(101)</sup>.
- (141) Üldisemalt seoses Ühendkuningriigi esimese argumendiga märgib komisjon, et kvalifitseeruvate laenusuhte raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu on tulukategooria, mis on kunstlikule ümberpaigutamisele kõige vastuvõtlikum. Selle põhjuseks on esiteks asjaolu, et kauplemisega mitteseotud tegevus on mobiilsem kui kauplemistegevus, kuna eeldab üldjuhul vähem funktsioone ja/või inimtegevust, mistõttu seda on lihtsam ümber paigutada (finantstulu on peamiselt kapitalimahukas ja kapital on märksa mobiilsem kui näiteks tööjõud ja on seetõttu kergesti liigutatav). Teine põhjus on see, et kontsernidel on üsnagi suur vabadus otsustada oma sisemiste finantsoperatsioonide üle, kasutades kapitali ja laenuvahendite sellist kombinatsiooni, mis annab maksustamise seisukohast kõige soodsama tulemuse. See selgitab ka seda, miks VKÄsid käsitlevad eeskirjad on rahvusvaheliselt üldjuhul suunatud just kauplemisega mitteseotud finantstulule <sup>(102)</sup>. Näiteks maksustamise vältimise vastase direktiivi artikli 7 lõike 2 punktis a on loetletud mitu VKÄde tulude kategooriat, mida VKÄsid käsitlevate eeskirjade alusel tuleb maksustada, alustades intressitulust. Nimetatud direktiivi artikli 7 lõikes 3 on lisaks sätestatud, et liikmesriik võib otsustada mitte kohaldada VKÄsid käsitlevat eeskirja, kui intressid moodustavad VKÄ tulust ühe kolmandiku või väiksema osa ja kontserni liikmest äriühingutelt saadud intressid moodustavad intressitulust ühe kolmandiku või väiksema osa (vt põhjendus 44). See tähendab, et kontserni liikmest äriühingutelt saadud intressitulu on maksustamise vältimise vastase direktiivi kohaselt kõige olulisem tulukategooria, mida VKÄsid käsitlevad eeskirjad peaksid hõlmama.

<sup>(101)</sup> „Lõppvõlgnikku“ määratlevad sätted (vt joonealune märkus 43) ei mõjuta seda järeldust, kuna peale edasilaenamist puudutavate tingimuste ei sisalda need mingeid tingimusi laenulepingu alusel saadud rahaliste vahendite (äritegevuses) kasutamise kohta.

<sup>(102)</sup> G20/OECD maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist käsitleva projekti aruandes 3. meetme kohta (punktis 78) on märgitud: „Intressi- ja finantseerimistulu käsitlemise aluseks olev üldine probleem on see, et seda tulu on lihtne ümber paigutada, mistõttu emaettevõtja võib selle ümber paigutada VKÄsse, mis võib kaasa tuua emaettevõtja ülevõimenduse ja VKÄ ülekapitaliseerituse. See probleem tekib intressi- ja finantseerimistulu puhul tõenäolisemalt siis, kui see tulu on saadud seotud osapooltelt, kui VKÄ on ülekapitaliseeritud, kui intressituluga seotud tegevust on viidud elu väljaspool VKÄ asukoha jurisdiktsiooni või kui tulu ei ole teenitud aktiivsest finantseerimistegevusest.“ Olukorrad, mis OECD hinnangul põhjustavad objektiivselt kõige tõenäolisemalt tulu ümberpaigutamise probleemi, on just need asjaolud, mille suhtes Ühendkuningriik kohaldab vaidlustatud meedet.

- (142) Kokkuvõttes lükkab komisjon tagasi Ühendkuningriigi esimese argumendi, mille kohaselt VKÄ teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu, mis ei ole kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud finantstulu, on olemuslikult kunstlikult ümberpaigutatud tulu, kuid sama ei saa öelda kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud tulu kohta. Seega ei võimalda see argument komisjonil nõustuda seisukohaga, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi seisukohast ei ole tegemist õiguslikult ja faktiliselt võrreldavate olukordadega. Lisaks ei näe komisjon selle järelduse puhul vastuolu oma varasemate otsustega Madalmaade *groepsrentebox*'i kava ja Ungari kontsernisest intresside maksustamise korra kohta. Komisjon märgib, et kummastki otsusest ei tulene (nagu Ühendkuningriik näib väitvat), et meetme puhul, mis puudutab äriühingute tehinguid seotud osapooltega, peab võrdlussüsteem tingimata piirduma eeskirjadega just nende tehinguliikide kohta.

#### 6.4.2.2. Aluslepingus sätestatud vabaduste tagamise kohustus maksust vabastatud ja vabastamata VKÄde puhul

- (143) Oma teise argumendiga näivad Ühendkuningriigi ametiasutused viitavat sellele, et aluslepinguga ette nähtud vabaduste tagamiseks tuleks maksukohustuslasi, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames, kohelda leebemalt kui maksukohustuslasi, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu. Teisisõnu, kui 9. peatükis ette nähtud maksuvabastust ei eksisteeriks, oleks kvalifitseeruvate laenusuhte raames teenitud tulu maksustamise korral oht rikkuda aluslepingust tulenevaid vabadusi. Muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu maksustamisel seda ohtu ei tekiks. Järelikult ei ole need kaks olukorda võrreldavad. Sellega seoses tuleb märkida, et Ühendkuningriigi ametiasutused meelde, et VKÄde maksustamise reform, mille tulemusena vaidlustatud meede kehtestati, oli suures osas ajendatud Euroopa Kohtu järeldustest Cadbury Schweppesi kohtuotsuses. Ühendkuningriik rõhutab eelkõige raskusi Cadbury Schweppesi lahendi järgimisel, kui puuduvad kohtupraktika või selged juhised selle kohta, kuidas tuleks mõisteti „puhtalt kunstlik skeem“ erinevates olukordades kohaldada ja tõlgendada<sup>(103)</sup>. Seetõttu selleks, et kavandada hallatavad ja ühtlasi liidu õigusega kooskõlas olevad eeskirjad, sätestati 9. peatükis mehaanilised testid ja fikseeritud protsendimäärad tasemetel, mis võimaldavad tagada, et maksustatavad tulud määratakse kindlaks viisil, mis on nimetatud kohtuotsusega kooskõlas. Ühendkuningriigi sõnul on uued eeskirjad kavandatud nii, et välistada liiga paljude tulude arvessevõtmine, sest see võiks tähendada VKÄsid käsitlevate eeskirjade vastuolu liidu õigusega<sup>(104)</sup>.
- (144) Komisjon ei nõustu ka Ühendkuningriigi esitatud teise argumendiga, kuna see põhineb Euroopa Kohtu praktikast tehtud ebaõigetel ja vastuolulistel järeldustel.
- (145) Nagu näidatakse käesoleva otsuse järgmises jaos (6.4.3), ei teki juhul, kui kõrvaldada 9. peatükiga ette nähtud maksuvabastus kvalifitseeruvate laenusuhte raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulule, kui võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis, aluslepingus sätestatud vabaduste rikkumise ohtu. Kuid arutluskäigu praeguses osas keskendub komisjon argumendile, mille kohaselt oleks aluslepingus sätestatud vabaduste rikkumise oht kauplemisega mitteseotud finantstulu eri liikide maksustamisel erinev.
- (146) Komisjon ei nõustu sellega, et aluslepingus sätestatud vabaduste rikkumist (võimalikku rikkumise riski) hinnataks teisiti VKÄ puhul, kes teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames, võrreldes VKÄga, kes teenib muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu, ning et seetõttu ei ole need VKÄd VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgi arvestades võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras.
- (147) Cadbury Schweppesi kohtuotsuses<sup>(105)</sup> tuleb märkida, et Euroopa Kohtu varasemat kohtupraktikat, kus on selgitatud, et asutamisevabaduse eesmärk on võimaldada liikmesriigi kodanikul asutada alluv üksus teises liikmesriigis, et seal tegutseda, ning seeläbi soodustada majanduslikku ja sotsiaalset põimumist ühenduses. Euroopa

<sup>(103)</sup> Ühendkuningriigi 15. jaanuari 2018. aasta kiri vastuseks menetluse algatamise otsusele, punkt 155.

<sup>(104)</sup> Samas, punkt 26.

<sup>(105)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 12. september 2006, Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd. vs. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

Kohtu selgituse kohaselt selleks, et VKÄsid käsitlev õigusakt oleks kooskõlas ühenduse õigusega, peab selle kohaldamine olema välistatud juhul, kui maksustamisega seotud kaalutlustele vaatamata peegeldab VKÄ asutamine majanduslikku tegelikkust<sup>(106)</sup>. See tähendab, et VKÄ asutamine peab tähendama tegelikku kohalolekut, mille eesmärk on asukohariigis läbiviidav reaalne majandustegevus<sup>(107)</sup>.

- (148) Komisjon ei loe Cadbury Schweppesi kohtuotsusest välja midagi, mis toetaks seisukohta, et aluslepingus sätestatud vabaduste tagamise kohustustel on erinev mõju maksukohustuslastele, kelle kontrolli all olevad VKÄd teenivad kauplemisega mitteseotud finantstulu, sõltuvalt VKÄ omadustest ja olemusest. Oluline on see, kas VKÄ ise peegeldab majanduslikku tegelikkust, ning selle olemasolu või puudumist ei saa eeldada, lähtudes üksnes kodakondsusest või seosest võlgnikuga, kes maksab passiivset intressi.
- (149) Ühendkuningriigi ametiasutuste (nagu ka teatavate huvitatud isikute) väite kohta, et vaidlustatud maksuvabastuse kohaldamine sõltub tingimusest, et VKÄ läbib äriruumide testi, mis oleks asjakohane aluslepingus sätestatud vabaduste seisukohast, märgib komisjon, et selline tingimus ei saa mingil juhul mõjutada võrreldavuse analüüsi. See analüüs nõuab hinnangut sellele, kas välismaistele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu on faktiliselt ja õiguslikult võrreldav kolmandatele osapooltele või Ühendkuningriigis asuvatele kontserni liikmest äriühingutele antud laenudelt teenitud kauplemisega mitteseotud finantstuluga, arvestades VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärki ja muul viisil võrdseid tingimusi. Viimane on iga võrreldavuse analüüsi puhul ilmselge nõue, kuna aspektide lisamine ühele olukorrale, mitte aga teisele, mõjutab paratamatult kahe olukorra võrreldavust, muutes hindamise mõttetuks. Teisisõnu, see tingimus võiks sisalduda võrreldavuse analüüsis, kuid ainult siis, kui seda kohaldatakse mõlemal juhul, st võrrelda tuleks kvalifitseeruvate laenusuhete raames kauplemisega mitteseotud finantstulu teenivat VKÄd, kes läbib äriruumide testi, ja muud liiki kauplemisega mitteseotud finantstulu teenivat VKÄd, kes läbib äriruumide testi. Sellisel juhul saab esimesele VKÄ-le vaidlustatud meetme tõttu ikkagi osaks soodsam kohtlemine, kuigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärki silmas pidades on ta võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras.
- (150) Seetõttu järeldeb komisjon, et Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade maksustamissätteid, mis käsitlevad konkreetselt kauplemisega mitteseotud finantstulu, eristavad maksukohustuslasi, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruvate laenusuhete raames ja kellel on õigus taotleda 9. peatüki kohast maksuvabastust, ja maksukohustuslasi, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu teistelt passiivsetelt laenudelt. Tegelikult on mõlemad olukorrad õiguslikult ja faktiliselt võrreldavad, võttes arvesse Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärki kaitsta Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi, hõlmates maksukohustusega Ühendkuningriigis ellu viidud tegevusest ja seal olevalt varalt teenitud tulu, mis on Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud ja omistatud mitteresidentide sidusettevõtjatele.
- (151) Neil põhjustel kujutab vaidlustatud meede endast erandit Ühendkuningriigi VKÄde maksustamise korra üldeeskirjast. See vabastab maksukohustuslased, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruvate laenusuhete raames ja kes on taotlenud 9. peatüki kohast maksuvabastust, VKÄ maksust, mida tavaliselt peavad tasuma maksukohustuslased, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu. See tähendab, et kõik maksukohustuslased, kes on taotlenud 9. peatüki kohast maksuvabastust, on saanud esmapilgul valikulise eelise.

#### 6.4.3. Põhjendatus maksustamissüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega

- (152) Võrdlussüsteemist erandit tegev meede võib siiski olla õigustatud, kui see on põhjendatav selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega. See kehtib juhul, kui asjaomane liikmesriik tõendab, et meede tuleneb otseselt võrdlussüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest või on süsteemi toimimiseks ja mõjususeks vajalike süsteemiomaste mehhanismide tulemus<sup>(108)</sup>.

<sup>(106)</sup> Samas, punkt 65.

<sup>(107)</sup> Samas, punkt 66.

<sup>(108)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, Paint Graphos jt, liidetud kohtuasjad C-78/08–C-80/08, ECLI: EU:C:2011:550, punkt 69.

- (153) Tuleks meenutada, et sellise põhjenduse olemasolu tõendamise kohustus lasub Ühendkuningriigi ametiasutustel. Seetõttu kontrollib komisjon, kas Ühendkuningriigi ametiasutused on antud asjas tõendanud sellise põhjenduse olemasolu. Huvitatud isikud ei ole esitanud muid põhjendusi kui Ühendkuningriik.
- (154) Sellega seoses on Ühendkuningriigi ametiasutused sisuliselt esitanud kaks põhjust, mis õigustavad vaidlustatud meetme *a priori* valikulisust. Esiteks väidavad nad, et meetme eesmärk on tagada süsteemi hallatavus nii Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti kui ka maksumaksjate jaoks, ja teiseks väidavad nad, et meede tagab vastavuse liidu põhivabadusi käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale.

#### 6.4.3.1. Väidetav põhjendatus, mis on seotud rahalise vahendite päritolu tagantjärele kindlakstegemise keerukusega

- (155) Esimese argumendi osas väidavad Ühendkuningriigi ametiasutused, et vaikimisi 75 %-line maksuvabastus on lahendus probleemile, mis seisneb VKÄ antud laenude rahastamiseks kasutatud rahaliste vahendite päritolu kindlakstegemise keerukuses. Eriti problemaatiline on see hargmaiste kontsernide puhul, kus rahastamine hõlmab tavaliselt keerukaid rahastamismudeleid. Sellega seoses selgitasid Ühendkuningriigi ametiasutused, et kontserni finantseerimisühingud moodustatakse sageli keerukate ümberkorralduste või omandamistehingute raames, sageli toimub nende laenude refinantseerimine, konsolideerimine, vahetamine ja ümberpaigutamine ning nad on sageli kontserni välismaiste äriühingute aktsionärid ja saavad seega jaotatud tulu, mille arvelt saab laene rahastada või refinantseerida. Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul on laenude rahastamise jälgimise keerukus hargmaiste kontsernide finantseerimisühingute puhul tüüpiline.
- (156) Ühendkuningriigi ametiasutused väidavad, et kõik need põhjused muudavad enesehindamise raames 5. peatüki kohase Ühendkuningriigiga seotud kapitali testi kohaldamise Ühendkuningriigi maksumaksjate jaoks keeruliseks ja koormavaks ning ka Ühendkuningriigi maksu- ja tolliametil on selle testi puhul keeruline rakendamist tagada.
- (157) Ühendkuningriigi ametiasutused on selgitanud, et sel põhjusel kehtestas Ühendkuningriigi seadusandja teistsuguse reegli kunstlikult ümberpaigutatud tulu kindlakstegemiseks ja kvantifitseerimiseks, kui tegemist on kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud passiivse intressituluga, sest seda reeglit on lihtsam kohaldada ja rakendada, tagades samas Ühendkuningriigi äriühingu tulumaksu baasi piisava kaitse kooskõlas Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade eesmärgiga. Ühendkuningriigi ametiasutuste sõnul on selle teise reegli puhul silmas peetud seda, et selle asemel, et ühendada VKÄ maks Ühendkuningriigiga seotud kapitalist rahastamisega, mis eeldab rahastamise algallika kindlakstegemist, kohaldatakse VKÄ maksu kauplemisega mitteseotud finantstulule, mida VKÄ on teeninud kvalifitseeruva laenusuhte raames.
- (158) Valitud protsendimäär kajastab asjaolu, et maksustamisega seotud kaalutluste puudumisel rahastatakse sellist kontserni finantseerimisega tegelevat VKÄd laenuvahendite ja omakapitali kombinatsiooni kaudu, kusjuures VKÄ rahastamine laenuvahendite abil tekitaks Ühendkuningriigi emettevõtjale intressitulu. Lisaks selgitas Ühendkuningriik oma märkustes, et lähenemisviis, mille kohaselt maksu arvestatakse 25 %-lt tulult (75 %-line maksuvabastus), võeti vastu pärast konsulteerimist ja turuandmetest saadud rahastamissuhete analüüsimist, millest võis järeldada, et täielikult rahastatud omakapitaliga VKÄde puhul on laenuvahendite ja omakapitali kaudu rahastamise suhe 1:3. Kooskõlas valitud lähenemisviisiga ja selleks, et vältida liiga paljude tulude arvessevõtmist, võimaldab vaidlustatud meede suurendada 75 %-list maksuvabastust (vähendades tulude arvessevõtmise 25 %-list osakaalu) asjakohastel asjaoludel, näiteks niivõrd, kui VKÄ suudab tegelike faktide ja asjaolude põhjal tõendada, et tema laenud on rohkem kui 75 % ulatuses rahastatud vahenditest, mis ei ole Ühendkuningriigi päritolu.
- (159) Komisjon nendib, et Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti juhendi sissejuhatavad märkused 9. peatüki kohta kinnitavad seda selgitust järgmiselt:

„Kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes 9. peatükis sätestatud maksuvabastused on kehtestatud selleks, et lahendada keerulised küsimused, mis on tingitud rahaliste vahendite asendatavusest hargmaises kontsernis. Need eeskirjad esindavad suuresti lahendust, mis asendab kontserni rahastamiskeemide täpse päritolu ja ajaloo ning Ühendkuningriigiga seotuse ulatuse kindlakstegemist.“<sup>(109)</sup>

- (160) Sellega seoses ja pidades silmas maksustamise vältimise vastaseid eeskirju, võib komisjon üldiselt nõustuda, et *a priori* valikuline meede, mida kohaldatakse konkreetsete juhtumite puhul eesmärgiga tagada, et maksustamise vältimise vastased eeskirjad on selliste juhtumite puhul piisavalt tugevad ja samal ajal hallatavad, võib tõepoolest

<sup>(109)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM216100.

tuleneda VKÄsid käsitlevate eeskirjade toimimiseks ja tulemuslikkuseks vajalikust mehhanismist, tingimisel et see on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega <sup>(110)</sup>. Sel juhul oleks *a priori* valikuline meede põhjendatud ega vastaks seega aluslepingu artikli 107 lõike 1 kohasele eelise valikulisuse tingimusele.

- (161) Nagu märgiti eespool jaos 2.1.2, on nende põhimõtete koostöös see, kui VKÄsid käsitlevate eeskirjadega kohaldatakse riskipõhiseid välistusi, et piirata VKÄde maksustamise sätete kohaldamisala olukordadega, mis kujutavad endast Ühendkuningriigi riigikassale suurt maksutulude kaotamise riski või mille puhul esineb kunstliku ümberpaigutamise suur tõenäosus. Samuti märgib komisjon, et standardsetel suhtarvudel põhinevate üldkohaldatavate protsendimäärade ja mehaaniliste reeglite kasutamine iga juhtumi individuaalse hindamise asemel võib teatud tingimustel olla vastuvõetav, kui on tõendatud, et iga üksikjuhtumi hindamine tooks kaasa keerulised, kulukad ja koormavad formaalsused, ning kui kasutatavad protsendimäärad ja suhtarvud on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega. Sellega seoses ei suutnud komisjon veenvalt ümber lükata seisukohta, et Ühendkuningriigi valitud suhtarv, mis ligikaudselt väljendab VKÄ Ühendkuningriigi päritolu kapitali osakaalu, on proportsionaalne; samuti ei õnnestunud komisjonil tuvastada teistsugust suhtarvu, mis oleks asjakohasem.
- (162) Arvestades neid kaalutlusi ning Ühendkuningriigi ametiasutuste poolt ametliku uurimismenetluse käigus esitatud argumente ja selgitusi, nõustub komisjon, et selles osas, mis puudutab „Ühendkuningriigiga seotud kapitali“ testi, ja ainult selles osas, võib vaidlustatud meede tagada, et kvalifitseeruva laenusuhte raames kauplemisega mitteseotud finantstulu teenivate VKÄde puhul on VKÄsid käsitlevaid eeskirju võimalik kohaldada hallataval viisil, nõudmata ettevõtjatelt ja Ühendkuningriigi maksuhaldurilt ebaproportsionaalselt koormavaid toiminguid rahaliste vahendite päritolu kindlakstegemiseks, tagades samal ajal VKÄ maksu kohaldamise tuludele, mis on saadud Ühendkuningriigis olevatelt varadelt ja mille puhul võib põhjendatult väita, et need on Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud. Nendel põhjustel peab komisjon vaidlustatud meetme *a priori* valikulisust põhjendatuks ja seega ei saaks meedet pidada valikuliseks, kui 5. peatüki kohase VKÄ maksu kindlaksmääramine ja kvantifitseerimine põhineks üksnes Ühendkuningriigiga seotud kapitali testil vastavalt TIOPA 5. peatüki paragrahvile 371EC, mis nõuaks ebaproportsionaalselt koormavaid toiminguid päritolu kindlakstegemiseks.
- (163) Komisjon märgib siiski, et Ühendkuningriigiga seotud kapitali test, mille abil määratakse kindlaks kauplemisega mitteseotud finantstulult VKÄ maksu tasumise kohustus, on vaid üks kahest 5. peatükis sisalduvast üldtestist ja lisandub testile, mis põhineb Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevates eeskirjades üldiselt kasutataval lähenemisviisil, nimelt võtmetöötajate funktsioonide testile. Komisjon tuletab meelde, et kõnealune täiendav test sätestati 5. peatükis lisaks üldisele võtmetöötajate funktsioonide testile eesmärgiga tagada, et asjakohane VKÄ maks kuuluks tasumisele ka olukordades, kus kauplemisega mitteseotud finantstulu teenitakse väheste võtmetöötajate funktsioonide abiga või kus asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone on keeruline kindlaks teha.
- (164) Olukordades, kus VKÄ maks põhineb võtmetöötajate funktsioonide testi kohaldamisel ja võtmetöötajate funktsioone, mis on seotud kvalifitseeruvate laenusuhte raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu aluseks olevate varade ja riskidega, täidetakse Ühendkuningriigis, ei ole vaidlustatud meetme kohase *a priori* valikulise mehaanilise reegli kohaldamine põhjendatud. Sellistes olukordades ei ole olemas ühtki süsteemiomast mehhanismi, mis muudaks mehaanilise reegli kohaldamise vajalikuks selleks, et tagada VKÄsid käsitlevate eeskirjade toimimine ja tulemuslikkus.
- (165) Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti juhendis VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohta käsitletakse võtmetöötajate funktsioonide täitmise kohta kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul ja sellest ilmneb, et niisugune mehaaniline reegel ei ole vajalik:

„Jooksvaid otsuseid suurte kontsernisestse laenude ümberpaigutamise kohta võidakse kavandada ja teha kontserni välismaises rahahaldusühingus, kuid oluliseks teguriks jääb algne plaan ja otsus struktureerida investering kontsernisestse laenuna. Näiteks Ühendkuningriigist juhitava hargmaise kontserni suurte struktureeritud laenude puhul eeldame tavaliselt, et peamisi võtmetöötajate funktsioone täidetakse

<sup>(110)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, Paint Graphos, liidetud kohtuasjad C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punktid 69 ja 73–75, ning kohtuotsus, Euroopa Kohus, Heitkamp BauHolding GmbH vs. Euroopa Komisjon, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, punkt 160.

Ühendkuningriigis isegi siis, kui kontserni rahahaldus- või finantseerimisfunktsioone täidetakse mujal. Rahastamise kättesaadavus ja vorm on investeringu hindamise protsessi oluline osa, mis eeldab keskse tegevusüksuse kaasatust, isegi kui piirkondlikel keskustel ja üksustel on ulatuslik autonoomia.“<sup>(111)</sup>

- (166) Üldine eeldus, et kvalifitseeruvate laenusuhete raames kauplemisega mitteseotud finantstulu teenimiseks vajalikke võtmetöötajate funktsioone täidab enamasti kontserni keskne finantseerimisüksus, kui tegemist on suuremate keskmise tähtajaga ja pikaajaliste kontsernisiseste laenudega, nähtub ka Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti juhendi teisest osast, milles arutatakse, kas sellised maksumaksjad peaksid või ei peaks taotlema vaidlustatud meetme kohaldamist:

„Me eeldame, omakapitali kaudu rahastatavate suuremate, keskmise tähtajaga ja pikaajaliste laenude puhul täidetakse laenu loomise ja enamikul juhtudel ka laenu haldamisega seotud võtmetöötajate funktsioone kontserni finantseerimisüksuses (üksus, mis hõlmab raamatupidamis-, maksu-, rahahaldus-, finantseerimis- ning ühinemiste ja omandamiste meeskondi, või muu sarnane keskne üksus), mitte kontserni eraldiseisvas rahahaldusmeeskonnas. Kogemused on näidanud, et seda tüüpi laene kavandatakse ja hallatakse „keskusest“. Võib näida, et laenu andmise otsuse on teinud tegelik laenuandja, kuid enamikul juhtudel ei ole ta algatanud ega teostanud kontsernisiseste finantseerimisstruktuuride planeerimist.

Järelikult tuleks selliste olukordade puhul hoolikalt kontrollida väiteid, et võtmetöötajate funktsioone täidab laenuandja või neid täidavad muud üksused väljaspool kontserni finantseerimisüksust. Suurte struktureeritud laenude puhul on meie eeldus, et suuremat osa võtmetöötajate funktsioonidest, kui mitte kõiki, täidetakse Ühendkuningriigis.“<sup>(112)</sup>

- (167) Seega eeldavad kontsernisisest finantstehingud, konkreetsete välismaiste projektide rahastamine ja muud liiki struktureeritud laenud tavaliselt otsustus- ja järelevalvefunktsioone. Lisaks on alust eeldada, et seda liiki kvalifitseeruvate laenusuhete puhul asjakohased võtmetöötajate funktsioonid on tihedalt seotud finantsüksuse asukohaga hargmaises kontsernis.
- (168) Samuti tuleks rõhutada, et ei Ühendkuningriigi ametiasutused ega huvitatud isikud ei väitnud, et kauplemisega mitteseotud finantstulu puhul on keeruline teha kindlaks võtmetöötajate funktsioonide täitmise kohta ja et 9. peatükis sätestatud maksuvabastusi õigustab vajadus vältida koormavaid toiminguid võtmetöötajate funktsioonide täitmise koha kindlakstegemiseks.
- (169) Kokkuvõttes nõustub komisjon Ühendkuningriigi ametiasutuste esitatud põhjendusega, et vaidlustatud meetmega välditakse ebaproportsionaalselt koormavaid päritolu kindlakstegemise toiminguid, mida võib pidada VKÄsid käsitlevate eeskirjade toimimise ja tulemuslikkuse tagamiseks vajalikuks mehhanismiks. See põhjendus oleks siiski kohaldatav ainult juhul, kui 5. peatüki kohane VKÄ maks põhineks üksnes „Ühendkuningriigiga seotud kapitali“ testil. Komisjon lükkab selle põhjenduse tagasi, kui 5. peatüki kohast VKÄ maksu saaks kohaldada ja kindlaks määrata ilma ebaproportsionaalselt koormavate toiminguteta, kohaldades võtmetöötajate funktsioonide testi alusel tavapraseid seostamiseeskirju.

#### 6.4.3.2. Väidetav põhjendus, mis on seotud vajadusega tagada aluslepingus sätestatud vabadused

- (170) Kuna komisjon leiab, et vaidlustatud meede on osaliselt põhjendatud ja vastavas osas ei ole see meede valikuline, nagu on kokkuvõtlikult kirjeldatud eelmises põhjenduses, peab komisjon hindama ainult seda, kas Ühendkuningriigi ametiasutuste esitatud teine argument – aluslepingus sätestatud vabaduste tagamine – võib õigustada vaidlustatud meetme *a priori* valikulisust selles osas, mis ei ole esimese argumentiga põhjendatud. Seega tuleb vastata küsimusele, kas maksukohustuslaste puhul, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames, võib liidu õigusest tulenev Ühendkuningriigi kohustus mitte kohaldada oma residendist ettevõtjate asutamisevabadust piiravaid meetmeid, õigustada vaidlustatud meetme kohaldamist VKÄ maksu kindlaksmääramiseks 5. peatüki kohaste üldtestide asemel, kui tegemist on olukorraga, kus võtmetöötajate funktsioone, mis on vajalikud kvalifitseeruva laenusuhte raames kauplemisega mitteseotud finantstulu teenimiseks, täidetakse Ühendkuningriigis. Komisjoni hinnangul ei ole see nii.
- (171) Välismaiste tütarettevõtjate tulude maksustamine ainult sel määral, mil need tulud on seostatavad kodumaise vara ja tegevusega, ei piira asutamisevabadust, kuna järgib samu põhimõtteid, millel põhineb OECD heakskiidetud

<sup>(111)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM203380.

<sup>(112)</sup> Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti sisekäsiiraamat „International Manual“, INTM203410.



lähenemisviisi välismaise üksuse tulude seostamisele kodumaise püsiva tegevuskohaga. Selle lähenemisviisi aluseks on turutingimuste põhimõte. Nii toimib ka Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohane võtmetöötajate funktsioonide analüüs. See tagab VKÄ maksu kohaldamise VKÄ tuludele, kuid ainult sellele osale tuludest, mis on Ühendkuningriigist kunstlikult ümber paigutatud, kusjuures kunstlikult ümber paigutatud tulu kindlaksmääramine ja kvantifitseerimine põhineb testil, mille käigus tehakse esmalt kindlaks, milliseid VKÄ tulu teenimise seisukohast asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis; seejärel kohaldatakse vastavale osale VKÄ tuludest VKÄ maksu, mis on proportsionaalne asjakohaste Ühendkuningriigis täidetavate võtmetöötajate funktsioonidega. Arvestades võtmetöötajate funktsioonide testi seda mõju, peaks niisugusel testil põhinev VKÄ maks põhimõtteliselt olema kooskõlas asutamisevabadust käsitlevate liidu õiguse sätetega, pidades silmas ka Euroopa Kohtu esitatud määratlust ja selgitusi kuritarvitamise mõiste kohta.

- (172) Tegelikult on eelmises põhjenduses tehtud järeldus kooskõlas maksustamise vältimise vastase direktiivi artikliga 7, mis kohustab liikmesriike kehtestama oma siseriiklikes õigusaktides VKÄde maksustamist käsitleva eeskirja. Nagu on selgitatud põhjenduses 43, annab see direktiiv liikmesriikidele VKÄde maksustamist käsitleva eeskirja sisu kavandamisel kaks valikut. Esimene valik puudutab eeskirja, mis on suunatud konkreetsetele tululiikidele, mida tuleks maksustada VKÄsid käsitleva eeskirja kohaselt juhul, kui VKÄ suhtes kohaldatakse madalat maksumäära. Seda eeskirja kombineeritakse maksustamise vältimise vastase direktiivi artikli 7 lõike 2 punktis a sisalduva „vabastusklausliga“: „käesolevat punkti ei kohaldata juhul, kui välismaine kontrollitav äriühing tegeleb sisulise majandustegevusega, mida toetavad töötajad, seadmed, vara ja ruumid ning mida kinnitavad asjakohased faktid ja asjaolud“. Selle klausli eesmärk on tagada liidu vabaduste järgimine, arvestades Euroopa Kohtu esitatud määratlust ja selgitusi kuritarvitamise mõiste kohta. Teine valik puudutab võtmetöötajate funktsioonide testil põhinevat eeskirja, mille kohaselt VKÄ tulu, mis tuleneb kontrollivas liikmesriigis täidetavatest võtmetöötajate funktsioonidest, tuleb maksustada VKÄ maksuga, nagu see on ette nähtud Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevates eeskirjades. See, et maksustamise vältimise vastase direktiivi artikli 7 lõike 2 punkti a ei kohaldata selle teise valiku suhtes, ei ole viga. Põhjuseks on asjaolu, et ELi seadusandja arvates ei ole liidu õigusega ette nähtud vabaduste tagamiseks see vabastusklausel vajalik VKÄsid käsitleva eeskirja puhul, mis põhineb võtmetöötajate funktsioonide analüüsil, täpselt samadel põhjustel, mida on selgitatud eelmises põhjenduses <sup>(113)</sup>.
- (173) Kuna VKÄ maksu kohaldamine 5. peatüki kohase üldise võtmetöötajate funktsioonide testi alusel ei piira liidu asutamisevabadust, on Ühendkuningriigi teine argument, mille kohaselt vaidlustatud meede on vajalik aluslepingus sätestatud vabaduste tagamiseks, asjakohatu ja sellega ei saa õigustada *a priori* valikulist kohtlemist sellistes olukordades.
- (174) Komisjon järeldab, et vaidlustatud meede annab *a priori* valikulise eelise Ühendkuningriigi äriühingutest maksumaksjatele, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruvate laenusuhete raames, olukordades, kus selle finantstulu teenimise seisukohast asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis, ja et see *a priori* valikuline eelis ei ole põhjendatav hallatavate maksustamise vältimise vastaste eeskirjade vajadusega ega aluslepingus sätestatud vabaduste tagamise vajadusega. Kuna Ühendkuningriigi ametiasutused ja huvitatud isikud ei ole esitanud *a priori* valikulise eelise õigustamiseks ühtki muud põhjust ja ka komisjon ei ole oma ametliku uurimise käigus leidnud muid põhjuseid, järeldab komisjon – käesolevas põhjenduses kirjeldatud osas –, et vaidlustatud meetme puhul ei saa öelda, et see tuleneb otseselt Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade olemuslikest alus- või juhtpõhimõtetest või on süsteemi toimimiseks ja tulemuslikkuseks vajalike süsteemiomaste mehhanismide tulemus. Selles osas ei saa vaidlustatud meedet seega põhjendada võrdlussüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega.

#### 6.4.4. Järeldus valikulise eelise olemasolu kohta

- (175) Käesolevas jaos esitatud põhjustel järeldab komisjon, et vaidlustatud meede annab valikulise eelise Ühendkuningriigi äriühingutest maksumaksjatele, kes omistavad kvalifitseeruva laenusuhte raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu kunstlikult VKÄ-le, niivõrd, kui selle finantstulu teenimise seisukohast asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone on võimalik kindlaks teha ja neid täidetakse Ühendkuningriigis, vabastades nad VKÄ maksust, mida need maksumaksjad Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade alusel VKÄ maksu kohaldamise tavapärase süsteemi raames oleksid kohustatud maksma.

<sup>(113)</sup> Direktiiv (EL) 2016/1164.

#### 6.4.5. Vaidlustatud kavast kasusaajad

- (176) Vaidlustatud kavast saavad kasu Ühendkuningriigi üksused, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu, niivõrd, kui seda kava kohaldatakse kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis kuulub TIOPA paragrahvi 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse. Komisjon märgib, et kõik need üksused moodustavad osa hargmaisest kontsernist, kuna nii VKÄ kui ka kontserni liikmest äriühing (äriühingud), mida rahastatakse kvalifitseeruva laenusuhte raames, peavad olema ühise Ühendkuningriigi kontrolli all.

#### 6.5. Järeldus abi olemasolu kohta

- (177) Jagudes 6.1–6.4 esitatud analüüsi põhjal järeldab komisjon, et vaidlustatud meede annab valikulise eelise kavast kasusaajatele, keda kirjeldatakse põhjenduses 176, samuti hargmaistele kontsernidele, millesse nad kuuluvad. Valikuline eelis on seostatav Ühendkuningriigiga ja seda rahastatakse riigi ressurssidest, see kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi ja võib kahjustada Euroopa Liidu siseturgu. Seepärast kujutab vaidlustatud kava endast aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi.
- (178) Kuna vaidlustatud meede vähendab kulusid, mida meetmest kasusaajad peaksid tavaolukorras oma iga-aastase äritegevuse käigus kandma, tuleb seda pidada meetmeks, millega antakse tegevusabi meetmest kasusaajatele ja hargmaistele kontsernidele, millesse nad kuuluvad.
- (179) Lisaks märgib komisjon, et ametliku uurimismenetluse ajal kavas tehtud muudatused, mida kirjeldatakse jaos 2.3, tagavad, et alates 1. jaanuarist 2019 ei saa taotleda vaidlustatud meetme kohaldamist kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis on teenitud kvalifitseeruvate laenusuhete raames varadelt ja riskidelt, millega seoses asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis. Kuna need muudatused tagavad kooskõla riigiabi eeskirjadega, ei ole komisjonil alates 1. jaanuarist 2019 kehtiva muudetud korra suhtes vastuväiteid.

#### 6.6. Abi ebaseaduslikkus

- (180) Aluslepingu artikli 108 lõike 3 kohaselt on liikmesriigid kohustatud komisjonile teatama kõikidest abi andmise kavatsustest (teatamiskohustus) ja nad ei tohi rakendada kavandatavaid abimeetmeid enne, kui komisjon on teinud selle kohta lõpliku otsuse (rakendamiskeeld).
- (181) Vaidlustatud meede hakkas kehtima 1. jaanuaril 2013 ehk aluslepingu Ühendkuningriigis jõustumisest märksa hiljem ja selle puhul ei esine ühtki muud põhjust, mille tõttu seda võiks menetlusmääruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti b alusel pidada olemasolevaks abiks. Seetõttu kujutab see endast uut abikava.
- (182) Komisjon märgib, et Ühendkuningriik ei teatanud komisjonile oma kavatsusest anda vaidlustatud meetme kaudu abi ega järginud aluslepingu artikli 108 lõikest 3 tulenevat rakendamiskeeldu. Seetõttu on vaidlustatud meede ebaseaduslik abi määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti f tähenduses.

#### 6.7. Abi kokkusobivus siseturuga

- (183) Riigiabi loetakse siseturuga kokkusobivaks, kui see kuulub ükskõik millisesse aluslepingu artikli 107 lõikes 2 nimetatud kategooriasse, ja seda võib pidada siseturuga kokkusobivaks, kui komisjon leiab, et see kuulub ükskõik millisesse aluslepingu artikli 107 lõikes 3 nimetatud kategooriasse. Samas on riigiabi andval liikmesriigil kohustus tõendada, et abi on aluslepingu artikli 107 lõike 2 või 3 või artikli 106 lõike 2 alusel siseturuga kokkusobiv.
- (184) Ühendkuningriik ega ükski huvitatud isik ei ole esitanud ühtki alust, mis võimaldaks järeldada, et vaidlustatud meede on siseturuga kokkusobiv.
- (185) Käesoleval juhul ei leia komisjon ühtki alust, mis võimaldaks järeldada, et vaidlustatud meede on siseturuga kokkusobiv. Lisaks sellele, nagu on selgitatud põhjenduses 178, tuleb vaidlustatud kava pidada meetmeks, millega antakse tegevusabi. Üldjuhul ei saa sellist abi pidada aluslepingu artikli 107 lõike 3 kohaselt siseturuga kokkusobivaks, sest see ei soodusta teatud tegevuste või majanduspiirkondade arengut. Pealegi ei ole vaidlustatud meetmega antavad eelised ajaliselt piiratud, järk-järgult vähenevad ega proportsionaalsed sellega, mis on vajalik konkreetse turutõrke kõrvaldamiseks või üldist huvi pakkuva eesmärgi saavutamiseks asjaomastes piirkondades.

- (186) Seega ei ole vaidlustatud kava siseturuga kokkusobiv niivõrd, kui see kujutab endast riigiabi.

## 7. RIIGIABI TAGASINÕUDMINE

- (187) Vastavalt aluslepingule ja Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale on komisjon pädev nõudma, et asjaomane liikmesriik taastaks turul varem valitsenud olukorra, kui komisjon on kvalifitseerinud meetme ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu riigiabina. Selleks tuleb riigiabi tagasi nõuda<sup>(114)</sup> ja abimeede tühistada<sup>(115)</sup>.
- (188) Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõikega 1 pannakse komisjonile kohustus anda korraldus ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasinõudmiseks. Samuti nähakse selle sättega ette, et asjaomane liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud ebaseaduslik abi tagasi saada. Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõike 2 kohaselt tuleb abi koos intressidega tagasi nõuda alates kuupäevast, mil ebaseaduslik abi oli abisaaja käsutuses, kuni abi tegeliku tagastamise kuupäevani. Tagasinõutava abi intressi arvutamise meetodeid kirjeldatakse üksikasjalikult komisjoni määruses (EÜ) nr 794/2004<sup>(116)</sup>. Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõike 3 kohaselt „toimub tagastamine viivitamata ja vastavalt kõnealuse liikmesriigi siseriiklikus õiguses kehtivale korrale, tingimusel et see võimaldab komisjoni otsuse kohest ja tõhusat täitmist“.
- (189) Lisaks märgib komisjon, et vaidlustatud meede ei ole alates 1. jaanuarist 2019 enam kohaldatav.

### 7.1. Õiguspäraste ootuste puudumine

- (190) Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõikes 1 on ühtlasi sätestatud, et komisjon ei nõua abi tagastamist, kui see oleks vastuolus ühenduse õiguse mõne üldpõhimõttega.
- (191) Kuigi ei Ühendkuningriigi ametiasutused ega huvitatud isikud ei ole esitanud sõnaselgeid argumente selle kohta, et tagasinõudmist takistab õiguspäraste ootuste põhimõte, hindab komisjon siiski selle võimalikku kohaldamist. Sellega seoses märgib komisjon, et Ühendkuningriigi ametiasutused suhtlesid VKÄsid käsitlevate eeskirjade muutmise teemal 2009. ja 2010. aastal komisjoni talitustega<sup>(117)</sup>. Suhtlus hõlmas ametlike kirjade vahetamist seoses küsimusega, kas muudatused, mida Ühendkuningriik tegi varasemates (2013. aastale eelnenud) VKÄsid käsitlevates eeskirjades, on piisavad selleks, et Ühendkuningriik täidaks oma kohustust tagada vastavus Euroopa Kohtu otsusele Cadbury Schweppesi kohtuasjas, nagu viitas üks huvitatud isik.
- (192) Õiguspäraste ootuste kaitse põhimõte puudutab kõiki isikuid, kellel on õigustatud ja põhjendatud ootus, kuna nad on saanud liidu pädevatel asutustel täpseid, tingimusteta ja kooskõlalisi kinnitusi. Need kinnitused peavad olema antud vastavalt kohaldatavatele õigusnormidele<sup>(118)</sup>.
- (193) Käesoleval juhul ei saa komisjoni talituste ja Ühendkuningriigi ametiasutuste vahelist kirjavahetust põhjenduses 191 nimetatud kontekstis pidada täpse ja tingimusteta kinnituse andmiseks selle kohta, et kontsernisiseses rahastamisega seotud maksuvabastus on kooskõlas liidu riigiabi eeskirjadega. Kirjavahetus ei toimunud ELi riigiabi eeskirjade arutamise kontekstis ja kindlasti mitte aluslepingu artikli 108 lõike 2 kohase ametliku menetluse kontekstis. VKÄsid käsitlevad arutelud olid seotud Cadbury Schweppesi kohtuasjaga, mis puudutab võimalikku VKÄ asutamisevabaduse rikkumist. Järelikult ei saanud Ühendkuningriigile ega kõnealusest kavast kasusaajatele selle kirjavahetuse raames anda mingit kinnitust selle kohta, et 2013. aastal kehtestatud VKÄsid käsitlevad eeskirjad ehk täpsemalt vaidlustatud meede ei hõlma riigiabi.

<sup>(114)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Hispaania vs. komisjon, C-278/92, ECLI:EU:C:1994:325, punkt 75)

<sup>(115)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, Residex Capital IV CV, C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814, punktid 45–47.

<sup>(116)</sup> Komisjoni 21. aprilli 2004. aasta määrus (EÜ) nr 794/2004, millega rakendatakse nõukogu määrust (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (ELT L 140, 30.4.2004, lk 1).

<sup>(117)</sup> 22. märtsi 2010. aasta märgukiri, C(2010) 1521; 20. mai 2011. aasta põhjendatud arvamus, C(2011) 3275 (lõplik).

<sup>(118)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 24. märts 2011, ISD Polska jt vs. komisjon, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, punkt 123; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 16. detsember 2010, Kahla Thüringen Porzellan vs. komisjon, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, punkt 63; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 16. detsember 2008, Masdar (Ühendkuningriik) vs. komisjon, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, punktid 34 ja 81.

## 7.2. Teisi liidu õiguse aluspõhimõtteid ei ole rikutud

- (194) Seoses mõne huvitatud isiku väljendatud kartustega, et tagasinõudmine võib viia aluslepingus sätestatud vabaduste rikkumiseni, tuleb komisjon meelde, et tema kohustus tagada maksumeetme vastavus aluslepingus sisalduvatele riigiabi eeskirjadele ei või kunagi viia tulemuseni, mis oleks vastuolus aluslepingu muude konkreetsete sätetega <sup>(119)</sup>. Komisjoni kohustus tagada ELi riigiabi eeskirjade kohaldamine viisil, mis on kooskõlas aluslepingu teiste sätetega, on eriti oluline juhul, kui nende teiste sätete eesmärk on samuti konkurentsi kahjustamise ärahoidmine siseturul, nagu aluslepingu artikli 49 puhul, mille eesmärk on säilitada asutamisevabadus ja vaba konkurents liikmesriigi ettevõtjate, kes asuvad muus liikmesriigis, ja viimati nimetatud liikmesriigi ettevõtjate vahel <sup>(120)</sup>.
- (195) Siiski, nagu on märgitud põhjendustes 170–174, ei ole ebaseaduslik abi, mida abisaajatele anti VKÄ maksust vabastamise teel, põhjendatud asutamisevabadusel põhinevate kaalutlustega, kuna sellise maksuga maksustamine iseenesest ei riku seda vabadust. Järelikult, kuna selle maksu kohaldamine ei riku siseturul nimetatud vabadust, ei saa nõue, et vaidlustatud meetmest kasu saanud äriühingutelt nõutaks sisse korrektne VKÄ maks, tähendada selle vabaduse rikkumist. Saamatajäänud VKÄ maksu sissenõudmine kontsernisisesse rahastamisega seotud maksuvabastust kohaldanud äriühingutelt on vajalik selleks, et taastada siseturul võrdsed tingimused. Kuna kontsernisisesse rahastamisega seotud maksuvabastuse kvalifitseerimine tagasinõutava abina on täielikult kooskõlas aluslepingu sätetega, mille eesmärk on säilitada põhivabadused, ei leia komisjon, et abi tagasinõudmine oleks liidu õiguse mõne aluspõhimõttega vastuolus <sup>(121)</sup>.
- (196) Ühendkuningriigi ametiasutused ega huvitatud isikud ei ole tõstatanud ühtki muud üldpõhimõtet ning käesolevas asjas ei osuta miski mõne sellise põhimõtte rikkumisele.
- (197) Kokkuvõttes ei ole mingeid põhjuseid ega argumente, mis võiksid takistada või piirata vaidlustatud kava kohaldamise kaudu antud abi tagasinõudmist.

## 7.3. Tagasinõutava abi summa kindlaksmääramise metoodika

- (198) Abi tagasinõudmise eesmärk on taastada siseturul olukord, mis valitses enne seda, kui abi abisaaja käsutusse anti <sup>(122)</sup>. Sellega seoses on Euroopa Kohus sedastanud, et kõnealune eesmärk on saavutatud, kui abisaaja on ebaseadusliku abina saadud summad tagasi maksnud ja seega loobunud eelistest, mis tal turul konkurentide ees olid, ja on taastatud abi andmisele eelnenud olukord <sup>(123)</sup>.
- (199) Liidu õiguse ükski säte ei nõua komisjonilt, et ta siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud abi tagastamist määrates fikseeriks tagastatava abi täpse summa. Piisab sellest, kui komisjoni otsus sisaldab andmeid, mis võimaldavad otsuse adressaadil iseseisvalt ja ülemääraste raskusteta selle summa määratleda <sup>(124)</sup>.
- (200) Maksumeetmete või muude lõivude kujul antud riigiabi puhul võrreldakse tagastatava summa arvutamisel tegelikult makstud maksusummat ja summat, mis oleks tulnud maksta üldiselt kohaldatava eeskirja kohaselt. Selleks, et arvutada välja maksusumma, mis tulnuks maksta juhul, kui põhjenduses 176 osutatud abisaajad ei oleks vaidlustatud meedet kohaldanud, peaksid Ühendkuningriigi ametiasutused uuesti hindama vaidlustatud meetmest kasu saanud isikute maksukohustust iga maksustamisaasta kohta, mil abisaajad sellest meetmest kasu said. Kõnealused isikud on Ühendkuningriigi residendist äriühingud, kelle kontrolli all olev VKÄ teenib kauplemisega mitteseotud finantstulu kvalifitseeruva laenusuhte raames, niivõrd kui selle finantstulu aluseks olevate varade ja riskidega seotud võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis ja kui need äriühingud on esitanud 9. peatüki paragrahvi 371IJ kohase taotluse.

<sup>(119)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 21. mai 1980, Itaalia vs. komisjon, C-73/79, ECLI:EU:C:1980:129, punkt 11; kohtuotsus, Euroopa Kohus, 19. september 2000, Saksamaa vs. komisjon, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punkt 78; kohtuotsus, Üldkohus, 31. jaanuar 2001, Weyl Beef Products BV jt vs. komisjon, liidetud kohtuasjad T-197/97 ja T-198/97, ECLI:EU:C:2001:28, punkt 75.

<sup>(120)</sup> Kohtuotsus, Üldkohus, 13. mai 2015, Niki Luftfahrt vs. komisjon, T-511/09, ECLI:EU:C:2015:284, punkt 215.

<sup>(121)</sup> Kohtuotsus, Üldkohus, Salzgeber vs. komisjon, T-308/00 rehv, ECLI:EU:T:2013:30.

<sup>(122)</sup> Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 11. detsember 2012, komisjon vs. Hispaania („Mageresa II“), C-610/10, ECLI:EU:C:2012:530, punkt 105.

<sup>(123)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 4. aprill 1995, komisjon vs. Itaalia („ALFA Romeo“), C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, punkt 27.

<sup>(124)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, komisjon vs. Prantsusmaa, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika.

(201) Igalt abisaajalt tagasinõutava abisumma puhul tuleb arvestada järgmist:

- 9. peatüki paragrahvi 371IJ kohase taotluse esitamise tulemusena kokku hoitud maksukulude summa ja
- sellelt summalt arvestatud liitintress, mis on arvutatud alates kuupäevast, mil abi anti abisaajate käsutusse. Iga maksustamisaasta puhul loetakse abi abisaaja käsutusse antuks alates päevast, mil tasumata maks oleks kuulunud tasumisele, kui taotlust ei oleks esitatud.

(202) Konkreetse maksustamisaastal kokku hoitud maksukulude summa tuleks arvutada järgmiselt:

- VKÄ maks kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulult, mida oleks arvestatud äriühingu tuludeklaratsioonis, kui 9. peatüki paragrahvi 371IJ kohast taotlust ei oleks esitatud, *miinus*
- samalt tulult tegelikult sisse nõutud VKÄ maks.

(203) VKÄ maksu summa, mida oleks abisaaja suhtes kohaldatud, kui ta ei oleks esitanud 9. peatüki paragrahvi 371IJ kohast taotlust, tuleks arvutada Ühendkuningriigi üldise äriühingute tulumaksustamise süsteemi, sealhulgas Ühendkuningriigi VKÄsid käsitlevate eeskirjade kohaselt, mida Ühendkuningriigis kohaldatai abi andmise ajal, arvestades abisaaja tegelikku ja õiguslikku olukorda. Hüpoteetilisi alternatiivseid olukordi, mis põhinevad erinevatel tegevusalastel ja õiguslikel asjaoludel, mida abisaaja oleks võinud valida, kui ta ei oleks 9. peatüki paragrahvi 371IJ kohast taotlust esitanud, ei tohiks arvesse võtta <sup>(125)</sup>.

(204) Ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasinõudmise kohustus hõlmab ajavahemikku alates 2013. eelarveaastast kuni viimase eelarveaastani, mil iga abisaaja abimeedet kasutas. Komisjon on seisukohal, et kava oli jõus kuni 31. detsembrini 2018. Alates käesoleva otsuse teatavakstegemise kuupäevast jätkavad Ühendkuningriigi ametiasutused maksukohustuslaste maksudeklaratsioonide hindamisel rahuldamata kõik 9. peatüki paragrahvi 371IJ alusel esitatud taotlused täieliku või osalise maksuvabastuse kohaldamiseks niivõrd, kui kauplemisega mitteseotud finantstulu aluseks olevate varade ja riskidega seotud võtmetöötajate funktsioone täidetakse Ühendkuningriigis.

## 8. KOKKUVÕTE

(205) Kokkuvõttes leiab komisjon, et Ühendkuningriik on ebaseaduslikult rakendanud vaidlustatud meedet teatavate Ühendkuningriigi residendist äriühingute kasuks, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3. Komisjon leiab ka, et kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus on riigiabi, mis on aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kui seda kohaldatakse kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis kuulub TIOPA paragrahvi 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse. Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 kohaselt on Ühendkuningriik kohustatud nõudma tagasi kogu abi, mida anti kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastusest kasu saanud äriühingutele,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

### Artikkel 1

2010. aasta seaduse Taxation (International and Other Provisions) Act 9A. osa 9. peatükis ette nähtud kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus on riigiabi, mis on aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kui seda kohaldatakse kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis kuulub TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse. See ei kujuta endast abi, kui seda kohaldatakse kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis kuulub TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EC (Ühendkuningriigist pärinevad kapitaliinvesteeringud) kohaldamisalasse ja mis ei kuulu TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse. Niivõrd, kui kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastus on abi, on selle näol tegemist abikavaga määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Abikava alusel antud abi on siseturuga kokkusobimatu ja Ühendkuningriik rakendas seda ebaseaduslikult, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3.

### Artikkel 2

1. Ühendkuningriik nõuab kogu abikava alusel antud siseturuga kokkusobimatu abi selle abi saajatelt tagasi.

<sup>(125)</sup> Kohtuotsus, Euroopa Kohus, 15. detsember 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774.

2. Tagasinõutavateelt summadelt arvestatakse intressi alates kuupäevast, mil need anti abisaajate käsutusse, kuni nende tegeliku tagasimaksmiseni. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse abi abisaaja käsutusse antuks iga aasta puhul päeval, mil abikava tõttu saamata jäänud maks oleks abikava puudumise korral kuulunud selle aasta eest tasumisele.
3. Intress sissenõutavateelt summadelt arvutatakse liitintressina vastavalt määruse (EÜ) nr 794/2004 V peatükile.
4. Ühendkuningriik tühistab kõik abikava alusel antava abi maksed, mida ei ole veel tehtud, ja lõpetab abikava alusel abi andmise alates käesoleva otsuse teatavakstegemise kuupäevast.
5. Artiklit 1 ei kohaldata vaidlustatud meetme alusel antud abi suhtes, kui abi andmise ajal vastas see nõukogu määruses (EL) nr 1407/2013 <sup>(126)</sup> sätestatud tingimustele.

### Artikkel 3

1. Artiklis 2 osutatud abi nõutakse tagasi viivitamata ja tulemuslikult.
2. Ühendkuningriik tagab, et käesolev otsus täidetakse täielikult nelja kuu jooksul alates selle teatavakstegemisest.

### Artikkel 4

1. Ühendkuningriik edastab komisjonile kahe kuu jooksul alates käesoleva otsuse teatavakstegemisest järgmise teabe:
  - a) loetelu abisaajatest, kes on abikava alusel abi saanud;
  - b) loetelu maksumaksjatest, kes on kohaldanud kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu suhtes, mis kuulub TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EC (Ühendkuningriigist pärinevad kapitaliinvesteeringud) kohaldamisalasse ja mis ei kuulu TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EB (Ühendkuningriigis ellu viidav tegevus) kohaldamisalasse;
  - c) iga abisaaja puhul VKÄ maksu summa, mis nõuti sisse abisaaja maksukohustuse kindlaksmääramisel äriühingu tulumaksu deklaratsiooni alusel iga maksustamisaasta kohta, mil abisaaja kohaldas kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust, ning asjakohased äriühingu tulumaksu deklaratsiooni vormid; <sup>(127)</sup>
  - d) iga abisaaja puhul VKÄ maksu summa, mis oleks sisse nõutud, kui abisaaja ei oleks kohaldanud kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust, sealhulgas maksusumma arvutused, iga maksustamisaasta kohta, mil abisaaja kohaldas kontsernisese rahastamisega seotud maksuvabastust;
  - e) igalt abisaajalt tagasinõutava abi kogusumma (abi põhisumma ja intress) ja selle üksikasjalik arvutus;
  - f) dokumendid, mis kinnitavad, et abisaajatele on antud korraldus abi tagasi maksta.
2. Ühendkuningriik esitab iga abisaaja kohta komisjonile toetava tõendusmaterjali, mis näitab, kuidas on arvutatud see osa kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulust, mis kuulub TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EB kohaldamisalasse.
3. Ühendkuningriik esitab iga käesoleva artikli lõike 1 punktis b osutatud maksumaksja kohta komisjonile toetava tõendusmaterjali, mis näitab, et kvalifitseeruvate laenusuhete raames teenitud kauplemisega mitteseotud finantstulu kuulub TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EC kohaldamisalasse ja ei kuulu TIOPA 9A. osa paragrahvi 371EB kohaldamisalasse.
4. Ühendkuningriik teavitab komisjoni käesoleva otsuse täitmiseks võetavate siseriiklike meetmete rakendamisest kuni abi on artikli 2 kohaselt täielikult sisse nõutud. Ta esitab komisjoni taotlusel viivitamata teabe käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatavate siseriiklike meetmete kohta, sealhulgas üksikasjaliku teabe abisaajatelt juba sisse nõutud abisummade ja intresside kohta.

<sup>(126)</sup> Nõukogu 18. detsembri 2013. aasta määrus (EL) nr 1407/2013, milles käsitletakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamist vähese tähtsusega abi suhtes (ELT L 352, 24.12.2013, lk 1).

<sup>(127)</sup> Sealhulgas ettevalmistavad materjalid ja äriühingu tulumaksu deklaratsiooni asjakohased lisalehed (nt vorm CT600B).

*Artikkel 5*

Käesolev otsus on adresseeritud Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigile.

Brüssel, 2. aprill 2019

*Komisjoni nimel*  
*komisjoni liige*  
Margrethe VESTAGER

---