



EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON

Brüssel 10.12.2007  
KOM(2007) 785 lõplik

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

**Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas  
Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes**

## 1. SISSEJUHATUS

Teatises (liikmesriikide otsese maksustamise süsteemide koordineerimine siseturul)<sup>1</sup> esitas komisjon võimalused, mil viisil aitaks liikmesriikidevaheline koordineerimine ja koostöö saavutada liikmesriikidel oma maksupoliitika eesmärgi ja kaitsta maksubaasi ning samas täita EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi ja kaotada topeltnmaksustamine. Mõnedes valdkondades on selline koordineerimine hädavajalik. Muudes valdkondades on ühepoolised lahendused võimalikud, kuid sellest olenemata oleks soovitatav otsida ühiseid lahendusi, isegi kui liikmesriikide otsesed huvid ei näi esmapilgul ühtivat. Komisjonil on juriidiline kohustus tagada, et liikmesriigid täidavad EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi, kuid samuti poliitiline vastutus leida ja edendada konstruktiivseid lahendusi. Seoses maksustamise vältimise vastaste eeskirjade kohaldamisega on komisjon seisukohal, et pidades eriti silmas Euroopa Kohtu hiljutisi lahendeid, on kiiresti vaja:

- leida õige tasakaal kahe eesmärgi vahel: kuidas ennetada kuritarvitusi (avalik huvi) ja samas vältida piiriülese tegevuse ebaproportsionaalseid piiranguid, ning
- paremini koordineerida kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamist kolmandate riikide suhtes, et kaitsta liikmesriikide maksubaasi.

Eespool nimetatut arvesse võttes analüüsitakse käesolevas teatises Euroopa Kohtu asjakohasest kohtupraktikast tulenevaid põhimõtteid, et ergutada üldist arutelu sobivate lahenduste üle, mis tuleb leida liikmesriikide ees kõnealuses valdkonnas seisvatele väljakutsetele. Seepärast on teatise eesmärk pakkuda raamistik täiendavaks aruteluks liikmesriikide ja sidusrühmadega, et uurida koordineeritud lahenduste rakendusala selles valdkonnas.

Mõiste „kuritarvituste vastased eeskirjad” hõlmab mitmesuguseid eeskirju, meetmeid ja tegevusi. Mõned liikmesriigid kohaldavad üldist kuritarvituste kontseptsiooni, mis põhineb õigusaktidel või on kujunenud kohtupraktika kaudu. Teised liikmesriigid kohaldavad konkreetsemaid kuritarvituste vastaseid sätteid, nagu välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid (CFC) ja alakapitaliseeritust käsitlevaid eeskirju, mille eesmärk on kaitsta riiklikku maksubaasi teatavat laadi vähendava mõju eest. Muud konkreetset kuritarvituste vastased sätteid hõlmavad teatavatel piiriülestel juhtudel üleminekut vabastusmeetodilt krediidimeetodile (kui välismaalt saadud tulu suhtes kohaldatakse madalat maksumäära või soodsumaksumäära) ning teistesse riikidesse passiivset investeerimist käsitlevaid sätteid. Paljud liikmesriigid kohaldavad kuritarvituste vastaste üldiste ja konkreetsete eeskirjade kombinatsiooni. Kuritarvituste vastased eeskirjad on kavandatud lisada ka ettevõtte tulumaksu käsitlevatesse EÜ direktiividesse.

Kuritarvituste vastaste riiklike meetmete ja ELi õigusaktide kokkusobivuse küsimuses, tuleb eristada riiklike eeskirjade kohaldamist ühenduses (kohaldatakse nelja põhivabadust) ning nende kohaldamist kolmandate riikide suhtes (kohaldatakse ainult kapitali vaba liikumist).<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> KOM(2006) 823, 19.12. 2006.

<sup>2</sup> Tuleb märkida, et kuritarvituste vastaste teatavate sätete kohaldamine kolmandate riikidega sõlmivate maksulepingute raames võib kaudselt mõjutada ka selliste ettevõtete asutamisevabadust, mille peakontor asub teises liikmesriigis.

Kolmandate riikide suhtes kohaldatavaid kuritarvituste vastaseid eeskirju käsitletakse seepärast eraldi 4. peatükis.

Käesolevas teatises keskendutakse ainult otsese maksustamise valdkonnale. Tuleks märkida, et komisjon järgib aktiivset poliitikat seoses maksustamise vältimise vastaste kavadega kaudse maksustamise valdkonnas, eelkõige seoses käibemaksuga. Kõnealust poliitikat on otsustavalt mõjutanud suurem ühtlustamise tase kaudse maksustamise valdkonnas ning asjaolu, et direktiiv 2006/112/EÜ<sup>3</sup> hõlmab konkreetseid eeskirju ja menetlusi, mis võimaldavad liikmesriikidel võidelda maksustamise vältimise vastu ning võtta meetmeid maksudest kõrvalehoidumise suhtes. Selles küsimuses teeb komisjon tihedat koostööd liikmesriikidega ja on eri töörühmades võtnud aktiivse rolli kuritarvituste vastaste meetmete väljatöötamisel.

## 2. MÕISTED JA EUROOPA KOHTU KOHTUPRAKTIKA PÕHIMÕTTED

### *Vältimine ja kuritarvitamine*

Euroopa Kohus on leidnud, et tavaolukorras ühenduse õigusega hõlmatud isik võib kaotada ühenduse õigusest tema suhtes tulenevad õigused, kui ta üritab neid kuritarvitada. Sellised juhud on erandlikud: kuritarvitamine leiab aset ainult siis, kui olenemata asjakohastes ühenduse eeskirjades sätestatud tingimuste vormilisest täitmisest, ei ole nende tingimuste eesmärk saavutatud ning kavatakse saada kasu, luues kunstlikult tingimused, mis seda võimaldavad.<sup>4</sup> Euroopa Kohus on kohaldanud seda doktriini eelkõige eksporditoetusi ja käibemaksu käsitlevate ühenduse õigusaktide suhtes.

Otsest maksustamist käsitleva kohtupraktika puhul on Euroopa Kohus lisaks leidnud, et vajadus tõkestada maksustamise vältimist või kuritarvitusi võib üldistes huvides olla piisav argument, millega põhjendada põhivabaduste piiramist.<sup>5</sup> Mõiste „maksudest kõrvalehoidumine” on siiski piiratud „täielikult kunstlike skeemidega, mille eesmärk on hoiduda kõrvale asjaomase liikmesriigi õigusaktide kohaldamisest”. Selleks et riiklikud maksueeskirjad oleksid õiguspärased, peavad nad olema proportsionaalsed ja teenima *täielikult kunstlike skeemide* vältimise eesmärki.

### *Täielikult kunstlikud skeemid*

Vastuseks liikmesriikide tõstatatud seisukohtadele on Euroopa Kohus määratlenud mitmed tegurid, mis *iseenesest* ei ole piisavad, et neid võiks käsitada kuritarvituseks, st täielikult kunstliku skeemina. Euroopa Kohtu arvates ei saa näiteks asjaolu, et tütarettevõtja on asutatud teises liikmesriigis, käsitada maksustamise vältimist soodustavana,<sup>6</sup> ning asjaolu, et teises liikmesriigis asuva allüksuse tegevust võiks maksumaksja niisama hästi teostada ka asukohaliikmesriigi territooriumilt, käsitada täielikult kunstliku skeemina.<sup>7</sup> Euroopa Kohus on samuti selgelt kinnitanud, et tütarettevõtja asutamise kohta otsuse tegemisel on maksukaalutluste arvesse võtmine täiesti õiguspärane.<sup>8</sup> Maksukoormuse minimeerimist võib

<sup>3</sup> ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118.

<sup>4</sup> Emsland-Stärke C-110/99, punktid 52-53; Halifax C-255/02, punktid 74-75.

<sup>5</sup> Nt Lankhorst, C-324/00, punkt 37.

<sup>6</sup> ICI, C-264/96, punkt 26.

<sup>7</sup> C-196/04, punkt 69.

<sup>8</sup> Cadbury, punkt 37.

iseenesest käsitada põhjendatud ärikaalutlusena, seni kuni selle saavutamiseks rakendatud meetmed ei hõlma kasumi kunstlikku ülekandmist. Seni kuni maksumaksjate tegevust ei saa käsitada kuritarvituseks, ei saa liikmesriigid piirata õigust liikumisvabadusele põhjendusega, et teistes liikmesriikides on madalam maksustamistase.<sup>9</sup> See kehtib ka teiste liikmesriikide maksusüsteemides kohaldavate erisooduskavade puhul.<sup>10</sup> Moonutused, mis on seotud äritegevuse asukoha valikuga, mida mõjutab EÜ asutamislepinguga vastuolus olev riigiabi, ning kahjuliku maksukonkurenttsiga, ei anna liikmesriikidele alust võtta ühepoolseid meetmeid, et kompenseerida liikumisvabaduse piiramise kaudu nende mõju.<sup>11</sup> Need probleemid tuleb konkreetselt lahendada asjakohaste juriidiliste või poliitiliste menetluste teel. Loomulikult peavad ka kuritarvituste vastased meetmed olema kooskõlas EÜ asutamislepingu sätetega riigiabi kohta.<sup>12</sup> Komisjon jätkab järelevalvet EÜ asutamislepingus sätestatud riigiabieeskirjade kohaldamise üle ja toetab jätkuvalt nõukogu algatatud ja käitumisjuhendi töörühma tehtavat tööd.

Selleks et kuritarvituste vastased eeskirjad oleksid põhjendatud, tuleb neid kohaldada ainult olukordade suhtes, mis hõlmavad kuritarvitustele osutatavat täiendavat osa. Hiljutises kohtupraktikas on Euroopa Kohus esitanud täpsemad juhised kuritarvituste (st täielikult kunstlike skeemide) määratlemise kriteeriumide kohta. Cadbury kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et äriühingu kohalolu tuleb käsitada tegelikuna, kui kolmandate isikute poolt tuvastatavate objektiivsete tegurite (eelkõige tunnistus füüsilisest kohalolekust, nagu ruumid, töötajad ja varustus) hindamise alusel kajastab see tegelikku majanduslikku sisu, st tegelikku äriühingut, kus toimub reaalne majandustegevus, mitte ainult „riiuli-“ või „varifirma“ tegutsevat tüdarettevõtjat.<sup>13</sup> Thin Capi<sup>14</sup> kohtuasjas ei olnud põhiküsimus, kas asjaomase maksumaksja äriühing on tõeline, vaid kas asjaomane liikmesriik võib sidusettevõtete vahelise rahastamiskorra suhtes kehtestada maksupiirangud. Euroopa Kohus kinnitas, et asjaolu, et eri liikmesriikides asuvate sidusettevõtete vaheliste finantstehingute tingimused erinevad sõltumatute osaliste tingimustest, saab käsitada objektiivse ja sõltumatult kontrollitava elemendina, mille abil määrata kindlaks, kas asjaomase tehingu puhul on tegemist tervenisti või osaliselt täielikult kunstliku skeemiga. Sel alusel välja töötatud õigusaktid olid proportsionaalsed, tingimusel et maksumaksjale anti võimalus esitada tõendid, millega põhjendada skeemi ärilist otstarbekust.

Täielikult kunstliku skeemi kindlaks tegemisel tuginetakse seega vormi ja sisu võrdlevale analüüsile. Asjakohaste testide kohaldamiseks EÜ asutamislepingu vabaduste ja ettevõtte tulumaksu käsitlevate direktiivide raames on vaja hinnata kõnealuste testide eesmärgi võrdluses tulevaste kasusaajate loodud (maksumaksjate) skeemide eesmärkidega. Äriühingute asutamise kontekstis on asjaomaste skeemide majandusliku kohaloleku ja ärilise otstarbekuse määratlemine keeruline. Objektiivsed tegurid, mille abil määrata kindlaks, kas skeemid on piisavalt sisulised, hõlmavad kontrollitavaid kriteeriumeid, nagu juhatuse tegelik asukoht, äriühingu tegelik kohalolek ja äriühingu tegelik kommertsrisk. Siiski ei ole selge, kuidas kõnealuseid kriteeriumeid tuleks kohaldada näiteks kontsernisüsteemide finantsteenuste ja valdusettevõtjate suhtes, kelle tegevuseks ei ole üldjuhul vaja märkimisväärset füüsilist olemasolu.

---

<sup>9</sup> Eurowings, C-294/97, punkt 44.

<sup>10</sup> Cadbury, punktid 36-38.

<sup>11</sup> Nt kohtujurist Légeri ettepanek Cadbury kohtuasjas, punktid 55-60.

<sup>12</sup> Vt komisjoni 11. novembri 1998. aasta teatis, EÜT C 384/98, eelkõige punkt 13.

<sup>13</sup> Punktid 67-68.

<sup>14</sup> C-524/04.

Euroopa Kohus on täpsustanud maksustamise vältimise vastaste teatavat laadi eeskirjade lubatavat reguleerimisala ja sätestanud teatava hulga kriteeriumeid, et hinnata äriühingu tegelikku olemasolu ja maksumaksjate sõlmitud kokkulepete ärilist olemust. Kuigi kohtupraktikast tulenevate põhimõtete kohaldamine sõltub konkreetsete juhtude asjaoludest, oleks komisjoni arvates siiski kasulik uurida kõnealuste põhimõtete praktilise rakendamise võimalusi eri laadi äritegevuse ja -struktuuri suhtes.<sup>15</sup> Komisjon teeb ettepaneku teha seda koostöös liikmesriikidega ja ootab ettepanekuid ka äriühingutelt.

### *Proportsionaalsus*

Selleks et määrata kindlaks, kas tehingut tuleb käsitada täielikult kunstliku skeemina, võivad kuritarvituste vastased riiklikud eeskirjad Cadbury ja Thin Capi kohtulahendite kohaselt hõlmata kaitstuse kriteeriumit, et keskenduda olukordadele, mille puhul kuritarvituste tõenäosus on kõige suurem. Komisjon jagab kohtujurist Geelhoedi seisukohta, kes Thin Capi kohtuasjas leidis, et mõistlike presumptiivsete kriteeriumite sätestamine aitab tasakaalukalt kohaldada kuritarvituste vastaseid riiklikke meetmeid, kuna see on maksumaksjate puhul õiguskindluse ja maksuhaldurite puhul rakendatavuse huvides.<sup>16</sup>

Selleks et tõeliste äriühingute ja tehingute suhtes ei kohaldataks alusetult sanktsioone, tuleb juhul, kui oletatakse, et tegemist võib olla täielikult kunstliku skeemiga, anda maksumaksjale võimalus esitada kõnealuse skeemi ärilist otstarvet põhjendavad tõendid, ilma et tema suhtes kohaldataks alusetuid halduspiiranguid. Selle, mil määral peab maksumaksja tõendama, et tema tehingud on heauskselt teostatud ärielistel eesmärkidel, saab kindlaks määrata ainult iga üksikjuhtumi puhul eraldi. Sellega seoses leiab komisjon, et tõendamiskohustus ei peaks lasuma ainult maksumaksjal ning arvesse tuleks võtta maksumaksja üldist vastavussuutlikkust ja asjaomase skeemi laadi. Proportsionaalsuse huvides on samuti oluline, et maksuhalduri asjakohase hinnangu tulemuste suhtes oleks võimalik kohaldada sõltumatut juriidilist menetlust. Lisaks tuleks maksustatava tulu muudatused, mis tulenevad kuritarvituste vastaste eeskirjade kohaldamisest, teha üksnes ulatuses, mis vastab täielikult kunstlikule skeemile. Kontsernisestest tehingute puhul tähendab see poolte sõltumatuse põhimõtte kohaldamist, st nagu tehingute tingimused oleksid kokku lepitud sõltumatute osaliste vahel. See ei tohiks komisjoni arvates siiski takistada liikmesriikidel kehtestada karistusi selliste maksumaksjate suhtes, kes kasutavad maksustamise vältimiseks kuritarvituslikke skeeme.

## **3. KURITARVITUSTE VASTASTE EESKIRJADE KOHALDAMINE EUROOPA ÜHENDUSES JA EUROOPA MAJANDUSPIIRKONNAS**

### *Üldosa*

Liikmesriigid peavad olema suutelised haldama tõhusat maksusüsteemi ja takistama maksubaasi põhjendamatut vähenemist, mis tuleneb hooletust maksustamata jätmisest ja kuritarvitustest. Samas on oluline, et ühenduse õigusaktidega üksikisikutele ja ettevõtjatele tagatud õigusi alusetult ei piirata. Kuritarvituste vastased meetmed peavad seepärast olema

---

<sup>15</sup> Sellega seoses oleks samuti kasulik uurida võimalusi kehtestada mittetäielik loetelu asjaoludest, mis üldiselt osutavad kunstlike skeemide olemasolule: näiteks juhul kui tütarettevõtja, mis on asutatud eesmärgiga pakkuda kaupu või teenuseid muu jurisdiktsiooni alusel, sisuliselt ei tegutse, või üldisemalt skeemid, millel ei ole ärilist otstarvet (või mille otstarve on isegi vastuolus üldiste ärihuvidega, kui neid ei kasutataks maksustamise vältimise eesmärgil).

<sup>16</sup> Punkt 66.

täpselt suunatud täielikult kunstlikele skeemidele, mis on loodud liikmesriikide õigusaktide (või liikmesriikide õigusaktidesse ülevõetud ühenduse eeskirjade) täitmisest kõrvalehoidmiseks. See kehtib ka kuritarvituste vastaste eeskirjade kohaldamisel Euroopa Majanduspiirkonna riikide suhtes (välja arvatud juhul, kui asjaomase Euroopa Majanduspiirkonna riigiga ei toimu piisavat teabevahetust). Selleks et sellised eeskirjad ei oleks ebaproportsionaalsed kuritarvituste piiramise ja õiguskindluse tagamise eesmärgiga, tuleb sätestada nõuetekohased kaitsemeetmed, et maksumaksjatel oleks võimalus esitada skeemi ärilist otstarvet põhjendavad tõendid.

Komisjoni arvates oleks kahetsusväärne, kui liikmesriigid diskrimineerimise süüdistuste vältimiseks laiendaksid piiriülese maksustamise vältimise tõkestamiseks võetud kuritarvituste vastaste meetmete rakendusala riigisisestele juhtudele, mille puhul ei ole kuritarvituste ohtu. Sellised ühepoolsed lahendused ainult kahjustavad liikmesriikide majanduse konkurentsivõimet ja ei ole siseturu huvides. Ka kohtujurist Geelhoed märkis *Thin Capi*<sup>17</sup> kohtuasjas, et selline laiendamine „...on üsna mõttetu ja tegelikult majandusliku tasuvuse seisukohast kahjulik”. Lisaks on vaieldav, kas sellise laiendamiseega on võimalik edukalt viia kõik piiravad meetmed kooskõlla EÜ asutamislepinguga liikmesriikide suhtes kehtestatud kohustustega.

Kooskõla puudumine liikmesriikide maksusüsteemide vahel võib põhjustada tahtmatut maksustamata jätmist ja soodustada kuritarvitusi, kahjustades maksusüsteemide erapooletust ja tasakaalustatust. *Ebakõla* võib tuleneda näiteks sellest, kuidas liikmesriigid määratlevad võlakohustusi ja omakapitali. Üks liikmesriik võib käsitada tehingut omakapitali suurendamisena ja seepärast vabastada sellelt saadud tulu maksustamisest (kasumi jaotamine), samas kui teine liikmesriik võib sama tehingut käsitada laenuna ja lubada järgnevad maksed maksustatavast tulust maha arvata (intressid). Selle tagajärjel võidakse ühes liikmesriigis lubada mahaarvamist, ilma et teises liikmesriigis seda tehingut vastavalt maksustataks. Sama kehtib hübriidettevõtete puhul (st ettevõtted, mida ühes liikmesriigis käsitatakse äriühingutena ja teises avalik-õiguslike üksustena). Kõnealuse määratlemiserinevuse tagajärjeks võib olla topelt vabastamine või topelt mahaarvamine. Selliseid probleeme on kõige parem lahendada tekkekohas, vähendades ebakõlade juhtusid. Kui see ei õnnestu, on soovitatav parandada halduskoostööd, et teha kindlaks juhud, mille puhul selliseid ebakõlasid kuritarvitatakse. Komisjon teeb ettepaneku arutada kõnealuseid küsimusi liikmesriikidega üksikasjalikumalt, et teha kindlaks selles valdkonnas võimalikud koordineeritud lahendused.

*Halduskoostöö* ebaseaduslike maksuskeemide ja kuritarvituste erijuhtude puhul on esmatähtis, et tagada kuritarvituste vastaste meetmete tõhusus. Maksustamise vältimise skeemid on tihti väga keerulised ja võivad hõlmata tehinguid paljudes eri liikmesriikides ja kolmandates riikides, mistõttu on liikmesriikidel üksi tegutsedes järjest raskem selliseid skeeme avastada ja nende vastu võidelda. Lisaks kaasneb kuritarvituste vastaste suunatud meetmetega maksuhaldurite jaoks töömahukas tõendamiskohustus, mistõttu on maksuhaldurite koostöö veelgi olulisem. Samuti oleks liikmesriikidel kasulik jagada riiklikul tasandil väljatöötatud parimaid tavasid.

*Kuritarvituste vastaste eeskirjade levinumad tüübid liikmesriikide maksualastes õigusaktides*

Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid (CFC) käsitlevad eeskirjad. CFC eeskirjade peamine eesmärk on takistada residendist äriühingutel asukohariigi maksust kõrvalehoidumist, mille

---

<sup>17</sup> Punkt 68.

puhul esitatakse tulu tütarettvõtjate kaudu madala maksustamismääraga riikides. Ka Euroopa Kohus on tunnistanud, et CFC eeskirjad on kõnealuse eesmärgi saavutamiseks üldiselt sobivad vahendid. CFC eeskirjade reguleerimisala on üldiselt määratletud kontrolli, tõhusa maksustamistaseme ning välismaiste kontrollitavate äriühingute tegevuse ja tüübiga seotud kriteeriumitega ning kõnealustes eeskirjades on tavaliselt sätestatud, et välismaise kontrollitava äriühingu kasumit võib käsitada tema asukohariigi emarettevõtte kasumina ja maksustada vastavalt. CFC eeskirjade kohaselt maksustatakse tütarettvõtja kasumit erinevalt ainult seetõttu, et tütarettvõtja on teise riigi resident. Sellist erinevat maksustamist tuleb käsitada diskrimineerimisena, kui seda ei saa põhjendada olukorra objektiivse ja asjakohase erinevusega. Samuti piirab välistütarettvõtja kasumi lisamine residendist emarettevõtja maksustavale kasumile emarettevõtja võimalusi asutada teistes liikmesriikides tütarettvõtjaid.

Selle asemel, et tühistada CFC eeskirjad täielikult või lõpetada nende kohaldamine ELis / Euroopa Majanduspiirkonnas, on vaja tagada, et CFC eeskirju kohaldatakse ainult täielikult kunstike skeemide suhtes. Nende reguleerimisala võib piirata eri erandite teel, nagu nõuetekohane jaotamise poliitika, tegevuse (tegelik tootmis- või äritegevus) vabastamine, avalik noteerimine jne, kuid kõige olulisem on, et maksumaksjatele antakse võimalus juriidilise menetluse teel tõestada, et nende tehingud on heauskselt teostatud ärilistel eesmärkidel.

CFC eeskirjade lubatud reguleerimisala ulatus ei piira siirdehindade eeskirjade kohaldamist ning viimati nimetatud eeskirju võib kasutada laiemalt, et reguleerida mitteärilisi hinnakujundusskeeme sidusettevõtjate vahel. Seepärast võib CFC eeskirju jätkuvalt kohaldada kooskõlas äriühingute asukohta ja siirdehindu käsitlevate eeskirjadega, kuna need pakuvad võimalusi võidelda kunstlikumat laadi maksuplaneerimisega, st raamatupidamislike kasumite ülekandmine kontrollitavatesse ettevõtjatesse, mis tegelikult teistes liikmesriikides või Euroopa Majanduspiirkonna riikides ei tegutse. Liikmesriigid peavad siiski tagama, et selliseid meetmeid ei kohaldata teistes liikmesriikides ja Euroopa Majanduspiirkonna riikides tegeliku äritegevusega seotud allüksuste suhtes ning et kõnealuste meetmete reguleerimisala ei ületa kasumi kunstliku ülekandmise vältimiseks vajalikku ulatust.

*Alakapitaliseeritust käsitlevad eeskirjad.* Alakapitaliseeritust käsitlevate eeskirjade väljatöötamiseks on mitmeid eri võimalusi, mis kajastavad liikmesriikide eri seisukohti ja õigustavasid. Kõnealuste eeskirjade taust on siiski sarnane. Võlakohustuste ja omakapitali kaudu rahastamisel tekkivad erinevad maksukohustused. Omakapitali suurendamise kaudu rahastades tuleb tavaliselt jaotada kasumit aktsionäride vahel (dividendidena), kusjuures seda saab teha alles pärast kõnealuse kasumi maksustamist tütarettvõtja tasandil. Võlakohustuste suurendamise kaudu rahastades tuleb maksta intresse võlausaldajatele (kes võivad olla ka aktsionärid), kuid sellised intressimaksud tavaliselt vähendavad tütarettvõtja maksustatavat kasumit. Dividendide ja intressidega kaasneb ka erinev maksude kinnipidamine. Võlakohustuste ja omakapitali kaudu rahastamise erinev käsitlemine riiklikus maksuõiguses (ja kahepoolisel tasandil), mistõttu lähteriigi õigus maksustada intresse on võrreldes dividendide maksustamise õigusega üldiselt piiratum, muudab võlakohustuste kaudu rahastamise oluliselt atraktiivsemaks piiriüleste juhtude puhul ja võib seepärast vähendada tütarettvõtte asukohariigi maksubaasi.

Alakapitaliseeritust käsitlevate eeskirjade täieliku kehtetuks tunnistamisega või teiste liikmesriikide ja Euroopa Majanduspiirkonna riikide residentidest laenuandjate väljaarvamiseega nende reguleerimisalast kaotataks residentidest tütarettvõtjate maksustamise erinevus, mis tuleneb nende emarettevõtja asukohariigist (ELi / Euroopa Majanduspiirkonna riik või mitte). Komisjon arvates peaks liikmesriikidel olema siiski võimalus võtta

ELi / Euroopa Majanduspiirkonna siseselt meetmeid, millega piirata oma maksubaasi kunstlikku vähendamist, mis tuleneb rahastamisest struktureeritud võlakohustuste kaudu. Lankhorsti kohtuasja järgselt on mõned liikmesriigid üritanud vältida diskrimineerimise süüdistusi, laiendades alakapitaliseeritust käsitlevate eeskirjade reguleerimisala, et hõlmata ka täielikult riigisiseseid juhtusid. Nagu eespool mainitud, ei ole see soovitatav.

Thin Capi kohtuasjas kinnitas Euroopa Kohus, et alakapitaliseerituse vastaseid meetmeid ei saa iseenesest käsitada lubamatutena. Neid tuleb kohaldada siiski ainult täielikult kunstlike skeemide suhtes. Selleks tuleb tagada, et võlakohustuste kaudu rahastamise skeemid sidusettevõtete vahel jäävad samadesse raamidesse kui sõltumatute osaliste vahelised skeemid või et need oleksid äriuliselt põhjendatud. Komisjon leiab, et Euroopa Kohtu sätestatud põhimõtteid seoses alakapitaliseeritust käsitlevate eeskirjadega tuleb samuti kohaldada siirdehindade eeskirjade suhtes, mis on olulised liikmesriikide maksusüsteemide jätkuvaks toimimiseks. Liikmesriigid ei saa hallata tõhusat maksusüsteemi, kui nad ei suuda takistada oma maksubaasi vähenemist, mis tuleneb mitteäriliste skeemide kasutamisest sidusettevõtjate vahel.

#### **4. KURITARVITUSTE VASTASTE EESKIRJADE KOHALDAMINE KOLMANDATE RIIKIDE SUHTES**

CFC eeskirjadega määratakse kindlaks sellise välisäriühingu kasumi maksustamine, mida kontrollib residendist äriühing. Kuna sellised eeskirjad hõlmavad ja käsitlevad seega ainult residendist aktsionäre, kellel on välismaise äriühingu (tavaliselt emaettevõtja kontsernis) üle teatav mõju, mõjutavad nad äriühingute (ja teatavatel juhtudel ka füüsiliste isikute) võimalusi laieneda teistesse riikidesse tütarettevõtjate kaudu. Samuti on liikmesriikide eeskirjad, mis käsitlevad alakapitaliseeritust, suunatud ainult kontsernisestele võlakohustuste kaudu rahastamise skeemidele, st neid kohaldatakse ainult juhul, kui välisaktsionäril on residendist tütarettevõtjas oluline osalus. Alakapitaliseeritust käsitlevate eeskirjade kohaldamise raskuskese on seega samuti seotud asutamisevabadusega ja seepärast tuleb nende kohaldamist käsitleda (nagu ka CFC eeskirjade puhul) ainult tulenevalt EÜ asutamislepingu artiklist 43.<sup>18</sup>

Kuna ühenduse õigusaktide kohaselt ei ole liikmesriigid kohustatud vältima diskrimineerimist seoses oma kodanike äriühingutega, mis asutatakse väljaspool ühendust, või seoses kolmandate riikide kodanike äriühingutega, mis asutatakse liikmesriikides<sup>19</sup>, ei ole diskrimineerimise küsimus kontrollitavate ettevõtjate või kolmanda riigi residendist võlausaldajate ja aktsionäride puhul oluline. Seepärast ei tuleks liikmesriikidele teha takistusi CFC eeskirjade ja alakapitaliseeritust käsitlevate eeskirjade kohaldamisel kolmandate riikide suhtes. Ühenduse õigusaktidega ei ole kehtestatud mingeid erinõudeid selliste õigusaktide kohaldamise õiguspärasuse kohta ELi-väliste tehingute puhul.<sup>20</sup>

Kui aga kõnealuseid eeskirju ei kohaldata ainult ühte kontserni kuuluvate ettevõtjate vaheliste juhtude ja tehingute suhtes (või muude sidusosaliste suhtes, mille puhul ühel osalisel on teise üle teatav mõju), peavad need eeskirjad olema vajalikul määral kooskõlas EÜ

---

<sup>18</sup> Lasertec, C-492/04, punkt 20.

<sup>19</sup> Nagu Euroopa Kohus märkis *ICI* kohtuasjas: „(...), käsitledes juhtusid, mida ühenduse õigusaktide reguleerimisala ei hõlma, ei pea riiklik kohus ühenduse õigusaktide kohaselt tõlgendama oma õigusakte viisil, et need oleksid kooskõlas ühenduse õigusaktidega, või kõnealuseid õigusakte mitte kohaldama (...)” punkt 34

<sup>20</sup> Kõnealuste õigusaktide kohaldamist saab piirata topeltmaksustamise vältimise asjakohase lepinguga.



asutamislepingu artikliga 56 ning neid tuleb ka kolmandate riikide puhul kohaldada ainult täielikult kunstike skeemide suhtes (välja arvatud juhul, kui asjaomase kolmanda riigiga ei toimu piisavat teabevahetust).

Ettevõtte tulumaksu käsitlevaid direktiive kohaldatakse ainult liikmesriikides registreeritud ettevõtjate suhtes ja nende üldeesmärk on luua *ühenduses* siseturu tingimustega samalaadsed tingimused, kõrvaldades tõkked piiriüleste ümberkorralduste ning dividendide, intresside ja litsentsitasude maksustamiselt. Seepärast ei kuulu nende reguleerimisalasse näiteks sellise korra lihtsustamine, mille eesmärk on vältida maksude kinnipidamist Euroopa Liidu välistele äriühingutele tehtavatelt maksetelt, kui sellel korral ei ole mingit ärilist eesmärki. Sellega seoses tuleb märkida, et selliste maksustamise vältimise skeemide tõhusaimaks piiramiseks tuleb kui mitte ühtlustada, siis vähemalt hästi koordineerida maksustamise vältimise vastased meetmed.

Komisjon leiab, et maksubaasi kaitsmiseks peaksid liikmesriigid maksustamise vältimise vastaste eeskirjade kohaldamisel rahvusvaheliste maksustamise vältimise kavade raames püüdma parandada kuritarvituste vastaste meetmete koordineerimist kolmandate riikidega. Selline koordineerimine võib hõlmata halduskoostööd (nt teabe vahetamine ja parimate lahenduste jagamine). Samuti julgustab komisjon liikmesriike tugevdama vajaduse korral koostööd ELi-väliste partneritega.

## 5. KOKKUVÕTE

Euroopa Kohus on kõnealuses valdkonnas langetanud mitmeid olulisi kohtuotsuseid, millega täpsustatakse maksustamise vältimise vastaste eeskirjade seadusliku kasutamise piiranguid. Kahtlemata mõjutavad kohtuotsused oluliselt kehtivaid eeskirju, mille koostamisel ei ole kõnealuseid piiranguid arvesse võetud. Eelkõige on selge, et eeskirju ei tohi kohaldada liiga laialt ja need peavad olema suunatud juhtudele, mille puhul tegelik äriühing või äriühing taust puudub.

Seepärast on vaja, et liikmesriigid oma maksustamise vältimise eeskirjad läbi vaataks. Komisjon on valmis liikmesriike kõnealusel läbivaatamisel toetama ja abistama. Kuigi Euroopa Kohus on sätestanud selged kriteeriumid, mida tuleb kohaldada teatavate asjaolude suhtes, on komisjon seisukohal, et on vaja laiemalt uurida kõnealuste põhimõtete üldisemat praktilist kohaldamist väljaspool konkreetset konteksti. Seepärast kutsub komisjon liikmesriike ja muid sidusrühmi üles tegema koostööd, et paremini mõista kõnealuste eeskirjade mõju liikmesriikide maksusüsteemidele. Komisjon soovib ka koostöös liikmesriikidega üksikasjalikumalt uurida teatavate koordineeritud lahenduste reguleerimisala, et:

- töötada välja kuritarvituste ja täielikult kunstike skeemide ühised määratlused (et anda juhiseid kõnealuste põhimõtete kohaldamiseks otsese maksustamise valdkonnas);
- parandada halduskoostööd, et tõhusamalt avastada ja piirata kuritarvituslikke ja petturlikke maksuskeeme;
- jagada EÜ õigusega kooskõlas olevaid parimad tavad, et eelkõige tagada kuritarvituste vastaste meetmete proportsionaalsus;
- vähendada hooletust maksustamata jätmisest tulenevaid võimalikke ebakõlasid ning

- paremini koordineerida kolmandate riikide suhtes kohaldatavaid kuritarvituste vastaseid meetmeid.

Komisjon palub käesoleva teatise kohta nõukogu, Euroopa Parlamendi ning Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamust.