

**TARTU ÜLIKOOL**  
Sotsiaalteaduste valdkond  
Johan Skytte poliitikauuringute instituut

Magistritöö

Jane Meinson

**Kas maksunduslikud siduvad eelotsused võrduvad riigiabi andmisega?**

Juhendaja: Viljar Veebel, PhD  
Kaasjuhendaja: Lasse Lehis, dots. dr. iur.

Tartu 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

/töö autori allkiri/

Kaitsmine toimub 3. juunil 2016. aastal kell \_\_\_\_\_ Lossi 36 auditooriumis 305.

Retsensent: Eero Mikenberg, PhD

## LÜHIKOKKUVÕTE

Käesoleva magistr töö uurimisprobleemiks on maksu menetluses läbiviidav siduva eelotsuse andmise menetluse hindamine ebaseadusliku riigiabi andmise seisukohast. Käesolevas töös uuritakse kas ja mis määral maksunduslikud siduvad eelotsused täidavad riigiabi kriteeriume. Magistr töö laiem eesmärk on selgitada välja, et millise tähenduse omandab Euroopa Komisjoni tegevus maksunduslike eelotsustusmenetluste uurimisest riigiabi reeglite alusel piiratud pädevuste printsiibi seisukohast. Töö tulemusel on saanud autor uue teadmise komisjoni pädevuse nihkumise määratluste kohta, samuti riigiabi tähenduse laienemise kohta. Ühtlasi on andnud töö laiema teadmise EL institutsioonide pädevuse arengust. Töös püstitatud küsimusele, kas maksunduslikud siduvad eelotsused võrduvad riigiabiga, ühest vastust ei ole võimalik anda, kuid käesolevas töös analüüsitud kaasuste põhjal võib olla seisukohal, et komisjon on riigiabi menetlust Luksemburgi eelotsuste asjades küllaltki laialt tõlgendanud ning tegelikkuses riigiabi menetlus sellistesse raamidesse ei ole ette nähtud.

## SISUKORD

<b>SISSEJUHATUS .....</b>	<b>6</b>
<b>I PIIRATUD PÄDEVUSTE PRINTSIIP JA SELLE VORMID TEOORIAS NING EL ÕIGUSLIKUS RAAMISTIKUS RIIGIABI JA MAKSUNDUSE VALDKONNAS .....</b>	<b>10</b>
1.1 PIIRATUD PÄDEVUSTE PRINTSIIP JA SELLE MUTATSIOONIVORMID	
INTEGRATSIOONITEOREETILISTE KONKURENTSIMUDELITE KONTEKSTIS.....	10
1.2. EL ÕIGUSLIK RAAMISTIK RIIGIABI JA MAKSUNDUSE KÜSIMUSTES .....	13
1.3. RIIGIABI OLEMUS JA OLULISUS EUROOPA LIIDU ÕIGUSRUMIS.....	19
<b>II MAKSUNDUSLIKE SIDUVATE EELOTSUSTE OLEMUS JA LUKSEMBURGI JUHTUMITE ÜLEVAADE .....</b>	<b>28</b>
2.1. MAKSUNDUSLIKE SIDUVATE EELOTSUSTE OLEMUS JA SIIRDEHINNA	
EELKOKKULEPETE REGULATSIOON.....	28
2.2. LUKSEMBURGI MAKSUHALDURI EELOTSUSTE OLEMUS .....	35
2.3. LUKSEMBURGI JUHTUMITE ÜLEVAADE .....	38
3.4. EUROOPA KOMISJONI SEISUKOHT.....	51
<b>III LUKSEMBURGI MAKSUHALDURI EELOTSUSTUSMENETLUSE ANALÜÜS RIIGIABI REEGLISTIKU VALGUSES.....</b>	<b>53</b>
3.1. JÄRELDUSED KAASUSTEST JA TEADAOLEVATEST ASJAOLUDEST .....	53
3.2. KAS LUKSEMBURG OLEKS PIDANUD TEISTI TEGUTSEMA? .....	54
3.3. EUROOPA KOMISJONI MOTIIVID KÄSITLETUD JUHTUMITE RIIGIABINA KÄSITLEMISEL .....	55
3.4. TEGEVUSED KUI TUVASTATUD ON KEELATUD RIIGIABINA KVALIFITSEERUV ABI .....	58
3.5. ÕIGUSPÄRANE OOTUS TULENEVALT LIIKMESRIIKIDE POOLT EUROOPA KOMISJONILE DELEGEERITUD PÄDEVUSTEST .....	59
3.6. JÄRELDUSED PIIRATUD PÄDEVUSE PRINTSIIBI KOHTA .....	60
<b>KOKKUVÕTE .....</b>	<b>63</b>
<b>KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU.....</b>	<b>67</b>
KASUTATUD KIRJANDUS .....	67
KASUTATUD ÕIGUSAKTID.....	70
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA .....	71
KASUTATUD AJAKIRJANDUS.....	71
MUUD KASUTATUD ALLIKAD .....	72
<b>SUMMARY .....</b>	<b>74</b>

## LÜHENDITE LOETELU

APA – siirdehinna eelkokkulepe

CCCTB – äriühingute ühtne konsolideeritud tulumaksubaas

EL – Euroopa Liit

ELTL – Euroopa Liidu Toimimise Leping

ICIJ – Maailma uurivate ajakirjanike ühendus

KonkS - Konkurentsiseadus

LUX – Luksemburg

LuxLeaks – finantsskandaal nimega Louxembourg Leaks, mille taga on ICIJ

MKS – Maksukorralduse seadus

NL – Holland

OECD – Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon

SKP – Sisemajanduse koguprodukt

TAXE – erikomisjon maksualaste siduvate eelotsuste ja samasuguse iseloomuga  
või mõjuga meetmete uurimiseks

UK – Ühendkuningriigid

USA – Ameerika Ühendriigid

## SISSEJUHATUS

Eesti on nüüdseks olnud juba üle kümne aasta Euroopa Liidu (edaspidi ka EL) liikmesriik ning seoses sellega on ka Eesti maksuõiguses toimunud mitmeid muudatusi, kuna siseriiklikku õigusmaastikku on mõjutamas ka liidu seadusandlus ja õiguspraktika. Hoolimata Euroopa Liidu solidaarsest loomusest, toimub paralleelselt ka liikmesriikide ja ettevõtjate pidev omavaheline võistlus konkurentsivõime alal. Eelkõige sunnib konkurentsivõime eristuma nn väikeseid liikmesriike, Küprost, Maltat ja Luksemburgi (aga ka näiteks Balti riike), kuivõrd Euroopa Liidus kehtivad nn standardlahendused pakuvad nendele väikestele riikidele vähe eeliseid. Seejuures on väikeriikide poolt leitud lahendused mõnedel juhtudel Euroopa Liidu õigusruumi mõistes nn “lubatud ja keelatud piiril” nii õiguslikult kui ka väärtuspõhises aspektis. Konkurentsi olukorras toimub tihti ühe liikmesriigi hüve teiste liikmesriikide majanduslike hüvede arvelt. Liikmesriikide maksualane konkurents on üks niisugust tüüpi konkurentsi avaldumise aktiivsematest vormidest. Eeltoodut silmas pidades tekib küsimus, kas Euroopa Liit peaks tolereerima väikeste liikmesriikide nn innovaatilisi maksundusalaseid lahendusi, kuna praktikas on väikeriikidel keeruline konkureerida suurriikidega tavapäraste mudelite ja pigem suurriike teeniva reeglistiku raames.

Käesoleva magistritöö uurimisprobleem on maksumenetluses läbiviidav siduva eelotsuse<sup>1</sup> andmise menetluse hindamine ebaseadusliku riigiabi andmise seisukohast. Käesolevas töös uuritakse kas ja mis määral täidavad maksunduslikud siduvad eelotsused riigiabi kriteeriume. Käesolev teema on Euroopa Liidu tasandil

---

<sup>1</sup> Termin *eelotsus* on kasutusel ka Euroopa Kohtus ja esimese astme kohtu menetluses. Töö autor lähtub töös vaid maksumenetluses aset leidva instituudi ehk maksuhalduri poolt antavast siduvast eelotsusest. Eelotsus Euroopa Kohtus on selleks, et tagada ühenduse õigusaktide tõhus ja ühtne kohaldamine ning vältida erinevat tõlgendamist.

käesoleval ajal aktuaalne eelkõige Luksemburgis<sup>2</sup> aga ka Hollandis maksuhalduri poolt väljastatud eelotsuste tõttu, millede tulemusel said erinevad äriühingud maksuprivileege<sup>3</sup>.

Teema on oluline eeskätt maksunduslikust aspektist. Erinevate ajakirjanduslike allikate andmetel võis tänu eelotsustele tegelik maksumäär ettevõtja jaoks olla alla 1%. Olulisus on selgelt mõistetav kui võrrelda optimeeritava maksutulu mahtu näiteks Luksemburgi SKPga. Euroopa Komisjon on võtnud mitmed Luksemburgi eelotsused uurimise alla kahtlustades maksuhalduri tegevust kui ebaseadusliku riigiabi andmist. Kas Luksemburgi poolt kasutatud maksunduslik eelotsustusmenetlus aastatel 2005-2015 (Koch, McDonalds, Fiat juhtumite näitel) on Euroopa Liidu riigiabi reeglite järgi menetletav ja Euroopa Liidu reeglitega vastuolus?

Laiemas kontekstis keskendub käesolev magistritöö küsimusele, kuidas komisjon defineerib ümber pädevuste jaotumist *de facto* liikmesriikide ja EL institutsioonide vahel. Riigiabi küsimuses on liikmesriigid andnud komisjonile ulatuslikuma pädevuse kui maksude osas ja seeläbi on tänaseks tekkinud olukord, kus Euroopa Komisjon on asunud aktiivselt väliselt maksunduslikke küsimusi keelatud riigiabina käsitlema. Üldises plaanis uuribki käesolev magistritöö seda, kas need tegevused kvalifitseeruvad *pro forma* riigiabina ja milline on Euroopa Komisjoni motivatsioon selle tegevuse käigus. Kuna tegemist võib olla uute pädevuste tekkimisega EL-ile, siis võttes arvesse asjaolu, et liikmesriigid ei ole andnud (ega kavatse anda) ära kõiki oma pädevusi<sup>4</sup>, tuleks komisjoni tegevust hinnata piiratud pädevuste printsiibi loogikast lähtuvalt. Seega on käesolevas töös raamistavaks

---

<sup>2</sup> Maailma uurivate ajakirjanike ühendus ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) avalikustas dokumente enam kui 300 suurkorporatsiooni maksukokkulepete kohta Luksemburgis. Käitumissuuniseid saadi valdavalt vastuse vormis järelepärimisele, kuidas konkreetne ettevõtja Luksemburgis maksustatud oleks.

<sup>3</sup> ICIJ. Luxembourg Leaks: Global Companies Secrets Exposed. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>.

<sup>4</sup> Euroopa Liidu leping art 1, detailsemalt art 4;5.

uurimisküsimuseks see, millise tähenduse omandab Euroopa Komisjoni tegevus maksunduslike eelotsustusmenetluste uurimisest riigiabi reeglite alusel piiratud pädevuste printsiibi<sup>5</sup> seisukohast. Nimetatud printsiip järgib föderaalset pädevuste jaotamise loogikat ning kirjeldab käesoleva töö raames kõige paremini EL-i ja liikmesriikide pädevuste tasakaalu. Eeltoodud põhjusel hinnatakse töös taustküsimusena Euroopa Komisjoni pädevuse printsiibi rikkumise astet ehk kvaliteeti valitud kaasuste raames.

Eelnevast lähtudes on magistritöös püstitatud järgmised uurimisküsimused:

1. Kust tuleb Euroopa Komisjoni pädevus otseste maksude<sup>6</sup> osas?
2. Kui maksunduslikud eelotsused ei täida riigiabi kriteeriume, siis miks Euroopa Komisjon püüab neid riigiabina näidata?
3. Kas Euroopa Komisjoni eesmärk on realselt rikkumise tuvastamine või on olulisemal kohal nn heidutusefekt suurriikide huvides?
4. Kas liikmesriigid peaksid Euroopa Komisjoni suuniseid järgima või lähtuma ratsionaalsest omahuvist?
5. Kas praktikas võiks Euroopa Komisjoni eeldatav eesmärk realiseeruda?

Magistritöös on kesksel kohal maksunduslike eelotsuste ja riigiabi olemuse analüüs nii Euroopa Kohtu praktikat kui ka Euroopa Liidu õigusraamistikku kajastava teaduskirjandus põhjal ning kaasuste tähenduse hindamine piiratud pädevuste printsiibist lähtuvalt, seda – eelkõige *absorptsiooni* ja *ekspansiooni* võrdluse, kui eeltoodud printsiibi mutatsioonivormide, alusel. Eeskätt magistritöö järelduste osas käsitletakse paralleelselt ka maksunduslike eelotsuste regulatsiooni Eestis.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist. Lisaks antakse ülevaade riigiabi olemusest ning määratletakse ebaseaduslik riigiabi. Eelnimetatud andmete põhjal analüüsitakse, kas Luksemburgi maksuhalduri poolt antud eelotsuseid saaks kvalifitseeruda ebaseaduslikuks riigiabiks ning mida sellekohased otsused laiemalt

---

<sup>5</sup> *Ing. k. conferred powers; enumerated powers; retained powers.*

<sup>6</sup> Kõnealusel maksunduslikud eelotsused võimaldasid äriühingute tulumaksu vähendada.



– piiratud pädevuste printsiibist lähtuvalt - tähendavad. Analüüs on oma olemuselt õiguslik, kuid sisaldab ka majanduslikku osa kuivõrd see on loomupäraseks osaks riigiabi seaduslikkuse hindamise protseduurist.

# **I PIIRATUD PÄDEVUSTE PRINTSIIP JA SELLE VORMID TEOORIAS NING EL ÕIGUSLIKUS RAAMISTIKUS RIIGIABI JA MAKSUNDUSE VALDKONNAS**

Käesoleva magistritöö teoreetiline osa hõlmab ühest küljest piiratud pädevuste printsiibi rakendamist majanduslik-integratsioonilisest vaatenurgast, teisest küljest juriidilisest aspektist. Esimese puhul on keskne küsimus see, mis on Euroopa maksumaksja seisukohast hüve – kas universaalne reguleerimine või osaliste vaba konkurents – ning kas universaalne reguleerimine võimaldaks riikidevahelist konkurentsi (nt maksundusalast). Seega käsitletakse siinkohal esimeses alapeatükis piiratud pädevuste printsiibi eri vorme konkurentsimudelite valguses. Teise puhul on aga püstitatud uurimisküsimuste valguses kesksel kohal küsimus miks peaks siseriiklik maksuõigus kohanduma vastavalt liidusisestele põhimõtetele. Ning milline on antud kontekstis Euroopa Komisjoni pädevus ja kust see pädevus tuleb. Seega analüüsitakse käesoleva peatüki teises ja kolmandas alapeatükis seda, mida sätestab EL õiguslik raamistik riigiabi ja maksunduse küsimustes. Seejuures on eraldi välja toodud riigiabi reeglid, et edasiste juhtumianalüüside puhul oleks võimalik selgelt eristada seaduslikku ja ebaseaduslikku riigiabi.

## **1.1 Piiratud pädevuste printsiip ja selle mutatsioonivormid integratsiooniteoreetiliste konkurentsimudelite kontekstis**

Piiratud pädevuste printsiibi kohaselt peab võimutasandite pädevus olema selgelt kirjas aluslepingutes ning kui pädevuse muudatus toimub ilma aluslepingu muudatusteta, siis on tegemist mutatsiooniga. Piiratud pädevuste printsiibi olulisus

kerkib eriti selgelt EL seaduste kohaldamise puhul valdkondadesse, mille üle EL-ile pole pädevust antud.<sup>7</sup>

Riigistuva Euroopa ehk föderaalne mudel on kohane hindamaks EL-i arenguid, kuna trend on integratsiooni tugevdamisele ning tsentraalsete poliitikate elluviimise tõhustamisele. Weiler eristab EL-i konstitutsionaliseerumist analüüsidest piiratud pädevuste mutatsiooni protsessis nelja erinevat mutatsioonivormi:

- laiendamine<sup>8</sup>,
- absorptsioon<sup>9</sup>,
- liitmine/ühendamine<sup>10</sup> ning
- ekspansioon<sup>11, 12</sup>.

Azoulai on selgelt väljendanud, et asjaolu, et liidu institutsioonidele pole aluslepingutes sõnaselgeid volitusi teatud valdkonnas ette nähtud, ei tähenda see veel seda, et liidu pädevus selles valdkonnas oleks välistatud.<sup>13</sup> Kuna nimelt selle olukorra analüüsimiseks EL-i kontekstis on Weiler välja pakkunud ülaltoodud piiratud pädevuste mutatsioonide tüpoloogia, siis käesoleva töö autor peab just tema käsitlust käesoleva teema raamimiseks kõige sobivamaks.

---

<sup>7</sup> Loic Azoulai, The „Retained Powers“ Formula in the Case Law of the Court of Justice: EU Law as Total Law?, *European Journal of Legal Studies*, 2011, Vol. 4 No. 2, lk 194.

<sup>8</sup> *Ing.k. extension.*

<sup>9</sup> *Ing.k. absorption.*

<sup>10</sup> *Ing.k. incorporation.*

<sup>11</sup> *Ing.k. expansion.*

<sup>12</sup> Joseph H. H. Weiler, *The Constitution of Europe: „Do the New Clothes Have an Emperor?“ and other Essays on European Integration*. United Kingdom. Cambridge University Press. 1999. Lk. 45; Euroopa Liidu konstitutsionaliseerumise kohta vaata näiteks veel: Karen Alter, *The European Court's Political Power: selected essays*. Oxford University Press, 2011; Joseph H. H. Weiler, Marlene Wind, *European Constitutionalism Beyond the State*, Cambridge University Press, 2003; Joseph H. H. Weiler, „The Transformation of Europe“, *The Yale Law Journal*, 1991, Vol. 100, lk. 2403-2483.

<sup>13</sup> Loic Azoulai, The „Retained Powers“ Formula in the Case Law of the Court of Justice: EU Law as Total Law?, *European Journal of Legal Studies*, 2011, Vol. 4 No. 2, lk 194.

Laiendamine on mutatsioon ühenduse tasandil, kus Euroopa Kohtu kõrge aktiivsus laiendab eelkõige puhtalt liidu enda jurisdiktsiooni jäävaid küsimusi, puudutades sh ka institutsionaalset pädevust. Kõige eredam näide laienemisest on Euroopa Kohtu poolt inimõiguste tuletamine teistest õigusallikatest ja selle rakendamine liidu enda seadusandlusele.<sup>14</sup> Sellised muudatused ei puuduta otseselt liikmesriikide pädevusi. Euroopa ühendused loodi eeskätt liikmesriikide majandusliku lõimingu soodustamiseks, kus esiplaanil olid riikide majandushuvid ning inimõigused jäid selles kontekstis tagaplaanile. Aja jooksul selgus, et EL kontekstis on võimalik riivata põhiõiguseid ja –vabadusi ning seetõttu oli Euroopa Kohtul vajadus tuletada ise vastavad õigused- ja vabadused.<sup>15</sup>

Absorptsioon on laiendamisest märksa sügavam mutatsioonivorm. Absorptsioon puudutab neid kaasuseid, kus on puutumuses ühenduse ja liikmesriigi pädevus. Selline mutatsioon avaldub, kui ühenduse ja liikmesriigi õigusnormid põrkuvad ning ühendus teostab võimu väljaspool selget pädevusepiiri.<sup>16</sup> Seega on absorptsiooni puhul silmas peetud olukorda, kus ühendus teostab võimu oma pädevuse piire nihutades. Absorptsiooni kohaselt jurisdiktsioonid ristuvad ning õiguslikes suhetes domineerib üks pool. Seega liidu pädevus allutab liikmesriigi pädevuse vastavalt ühenduse õiguse ülimuslikkuse põhimõttele. Olukorras, kus liikmesriigi ja liidu jurisdiktsioon ristub, peab liikmesriigi jurisdiktsioon taanduma.

Liitmine/ühendamine pole midagi enamat, kui esimese kahe omavaheline kombinatsioon, peegeldades erinevate osapoolte sisemist koosmõju ühenduse pädevuse piiride nihutamisel ja näidates loetelu dünaamikat st luues kahestunud õiguspraktika. Ühenduse liitmine toob kaasa esiteks kohtu poolt ühenduse esmase õiguse loome ning teiseks selle kohaldamise liikmesriikide õigusaktidesse.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Joseph H. H. Weiler, *The Constitution of Europe: „Do the New Clothes Have an Emperor?“* and other Essays on European Integration. United Kingdom. Cambridge University Press. 1999. Lk. 45.

<sup>15</sup> Julia Laffranque, *Euroopa Liidu õigussüsteem ja Eesti õiguse koht selles*. Juura 2006, lk . 314.

<sup>16</sup> *Ibid.* Lk. 47.

<sup>17</sup> *Ibid.* Lk. 51.

Ekspansioon on kõige radikaalsem õigusnormi/pädevuse mutatsiooni vorm. Kui absorptsioon puudutas selliseid kaasuseid, kus ühendusel on pädevus olemas, kuid see pädevus voolab üle valdkondadesse, milles on ainupädevus liikmesriikidel, siis ekspansiooni puhul on hõivatud sellised kaasused, kus ühenduse pädevus murrab aluslepingutes olevad pädevusi ehk omastavad uusi pädevusi.<sup>18</sup> Aluslepingute art 352 viitab selgelt tuletatud pädevuste doktriinile<sup>19</sup> ning ekspansioonile. Sisuliselt saab art 352 kohaselt ühendus endale tuletada uusi pädevusi ka liikmesriikide ainupädevuses olevates valdkondades.

Käesoleva töö teoreetiline uurimisküsimus on valitud kaasuste põhjal analüüsida, kas Luksemburgi poolt antud maksunduslike eelotsuste puhul saab tuvastada mõne eeltoodud mutatsioonivormidest. Samuti annavad mutatsiooni vormid võimaluse hinnata toimuva tähendust Euroopa integratsioonis.

Nimelt võib mutatsioonivormide vahel näha selget gradatsiooni föderaliseerumise kvaliteedist, mis ulatub väga nõrgast vormist (laiendamine) kuni väga tugeva vormini (ekspansioon). Kaasuste analüüs lähtudes nendest vormidest võimaldab tuvastada komisjoni tegevuse sisulise tähenduse. Tegemist on kas tugevama või nõrgema föderaliseerumise vormiga. Esimesel juhul saame kõneleda selgest liikumisest tsentraliseeriva mudeli poole, teisel juhul aga liberaalse konkurentsitudeli üksnes kergest reformimisest.

## **1.2. EL õiguslik raamistik riigiabi ja maksunduse küsimustes**

Käesolevas alapeatükis analüüsitakse seda, kuidas reguleerib EL õiguslik raamistik riigiabi ja maksunduse küsimusi.

---

<sup>18</sup> *Ibid.* Lk. 51.

<sup>19</sup> *Ing. k. implied powers.*

Euroopa Liidu Toimimise Lepingu (edaspidi ka alusleping) art 113 kohaselt võtab nõukogu<sup>20</sup> vastu sätteid käibemaksu, aktsiisi ja teisi kaudseid makse käsitlevate õigusaktide ühtlustamiseks sel määral, mis on vajalik siseturu rajamise ja toimimise tagamiseks ja konkurentsi moonutamise vältimiseks. Nimetatud sättest tuleneb liidu ideaal toimivast siseturust. Samuti viitab see säte Euroopa Liidu institutsioonide suhteliselt laiale pädevusele ehk ei määratle selgelt pädevuse piire.

Siseturg on tulenevalt ELTL art 26 lg 2-st sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine vastavalt aluslepingute sätetele. Eeltoodust tulenevalt on EL pädevuses kaudsete maksude mõjutamine. Aluslepingutest ei tulene EL pädevust otseste maksude<sup>21</sup> reguleerimiseks. Euroopa Liidu lepingu art 5 lg 2 kohaselt kuulub pädevus, mida aluslepingutega ei ole liidule antud, liikmesriikidele. Küll aga on Euroopa Komisjon asunud tegutsema ka otseste maksudega seotud regulatsioonide ühtlustamiseks. Selleks, et saada aru, kuidas on kujunenud Komisjoni pädevus ka otseste maksude reguleerimiseks, tuleks vaadelda ka teiseid õigusakte<sup>22</sup>.

Olles jäetud reguleerimata esmastes õigusaktides, ei kuulu liikmesriikide otsesed maksud Euroopa Liidu harmoniseeritud õiguse hulka. Seega ei ole need osa nn positiivsest ehk seadusandlikust integratsioonist. Otsesed maksud, nagu teisedki harmoniseerimisest kõrvale jäetud valdkonnad, on osa nn negatiivsest integratsioonist, mis realiseerub Euroopa Kohtu tegevuse kaudu. Negatiivne integratsioon väljendub nõudes, et liikmesriikide õigusaktid ei tohi olla vastuolus Euroopa Liidu aluspõhimõtetega ega ELTL-is sätestatud põhiõiguste ja -

---

<sup>20</sup> Euroopa Liidu Nõukogu. Koosneb valitsuse ministritest igast ELi liikmesriigist, vastavalt arutamisele kuuluvale poliitikavaldkonnale.

<sup>21</sup> Otsesed maksud võetakse maha otse maksukohustuslase sissetulekutelt nt tulumaks, sotsiaalmaks.

<sup>22</sup> EL teised õigusaktid (määrused, direktiivid ja otsused) tulenevad aluslepingutes sätestatud põhimõtetest ja eesmärkidest.

vabadustega. Nii on liikmesriigid ka otseste maksude kehtestamisel kohustatud hoiduma aluslepingutes sätestatud põhiõiguste ja -vabaduste piiramisest.<sup>23</sup>

Euroopa Liidu õiguspoliitika on liikmesriikide pädevuse piire kitsendanud ka otseste maksude valdkonnas ja seda eelkõige EL siseturu toimimise ideest lähtudes. Erinevalt kaudsetest maksudest ei kuulu Euroopa Liidu lepingu alusel otsesed maksud harmoniseerimisele. Kuid ELTL art 115 kohaselt annab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ning pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendi ning majandus- ja sotsiaalkomiteega ühehäälselt direktiive liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad siseturu rajamist või toimimist. Liikmesriikide maksureeglid peavad igal juhul järgima aluslepingutes sätestatud põhivabadusi. Sellise regulatsiooniga on tegelikult liidu pädevust nt maksustamise osas oluliselt laiendatud ning sellest tulenevalt ongi liit leidnud oma pädevuse nüüdseks juba ka otseste maksude valdkonnas. Näiteks aluslepingutest tulenevalt on EL ülesanne tagada, et järgitaks mittediskrimineerimise ja vaba liikumise põhimõtteid siseturul, millest tulenevalt on EL alustanud maksudest kõrvalehoidumise vastase tegevusega<sup>24</sup>.

Siinkohal on oluline, et tuletatud pädevuse doktriini kohaselt võtab ühendus art 352 kohaselt oma tegevustes lisaks omistatud pädevustele arvesse ühenduse eesmärgi. Põhimõtet, et ühendus on sõltumatu asutamislepingutes viidatud eesmärkide saavutamiseks vajalike meetmete rakendamisel, on väljendanud ka Euroopa Kohus.<sup>25</sup> Selline põhimõte iseenesest viitab kaudselt pädevuse ekspansiivsele mutatsioonile. Ka Weiler on vihjanud ekspansiivsele lähenemisele läbi Euroopa Kohtu poolt tuletatud pädevuste. Weileri kohaselt võib ekspansiivse kohaldamise

---

<sup>23</sup> Kärt Pormeister. Otsene maksustamine — kuhu on tõmmatud liikmesriigi pädevuse piir? EML ajakiri Maksumaksja, nr 1, 2012.

<sup>24</sup> Nt. CCCTB üks olulisi eesmärgi.

<sup>25</sup> Euroopa Kohtu 29.11.1956 otsus kohtuasjas 8/55. *Belgia vs Euroopa Sõe- ja Teraseühenduse Ülemamet*.

korral tuletatud pädevuste doktriini tegelikuks tagajärjeks olla ühenduse vabadus õigust luua ja tegutseda viisil, mis selgesõnaliselt aluslepingutest ei tulene.<sup>26</sup>

Eeltoodust tulenevalt võib olla seisukohal, et aluslepingutest otseselt ei tulene liidu pädevust otseste maksude valdkonnas, kuid see on aluslepingutest tuletatav lähtuvalt siseturu toimimise tagamise ülesandest. Samuti tuleneb selline pädevus Euroopa Kohtu vastavasisulistest lahenditest. Kuna maksunduslike siduvate eelotsuste objektiks on enamasti otsesed maksud, siis lähtudes liidu ideaalist võiksid need olla reguleeritud vastavalt liidu äranägemisele liikmesriikides ühtselt. Kuid enne kui saab rääkida liidu pädevusest maksunduslike eelotsuste valdkonnas, on tarvis selgitada välja, kas maksunduslikud eelotsused saavad kuidagi siseturu toimimist häirida. Juhul, kui saab olla seisukohal, et maksunduslikud eelotsused rikuvad kuidagi siseturu toimimist, siis saab tuletada ka liidu pädevuse või teada pädevuse mutatsioonivormi (nt. *absorptsiooni* või *ekspansiooni*) maksunduslike eelotsuste valdkonnas.

Euroopa Komisjon on oma praktikas leidnud, et liikmesriigi poolt antud maksunduslikud eelotsused on mõnedel juhtudel häirinud või moonutanud siseturu toimimist ning seetõttu saab rakendada riigiabi reeglistikku, et tekkinud moonutused kõrvaldada. Euroopa Kohus<sup>27</sup> on kinnitanud, et kuigi riigiabi reeglistik oli algselt koostatud valitsuste toetusi ja garantiisid silmas pidades, siis kuna riigiabi ulatus on laiem, peaks see hõlmama ka maksusoodustusi maksusüsteemide kaudu.

Käesoleval ajal on Euroopa Komisjon võtnud seisukoha, et liikmesriikide maksunduslikud eelotsused võivad kahjustada konkurentsi ning seetõttu võivad need olla siseturuga kokkusobimatud. ELTL järgi on liidu ainupädevuses siseturu toimimiseks vajalike konkurentsieeskirjade kehtestamine. Ainupädevus tähendab, et õiguslikult siduvaid akte võib menetleda ja vastu võtta ainult liit. Aluslepingute

---

<sup>26</sup> Joseph H. H. Weiler, *The Constitution of Europe: „Do the New Clothes Have an Emperor?“* and other Essays on European Integration. United Kingdom. Cambridge University Press. 1999. Lk. 51.

<sup>27</sup> Euroopa Kohtu otsus 2.07.1974. Kohtuasjas 173-73. *Itaalia vs Komisjon*.



kohaselt võib siseturuga kokkusobimatu olla ka liikmesriigi tegevus, kui see ähvardab kahjustada konkurentsi, seetõttu on aluslepingutesse toodud sisse riigiabi instituut.

Eeltoodust tulenevalt saab olla seisukohal, et EL pädevus otseste maksude valdkonnas tuleneb kaudselt aluslepingutest läbi siseturu toimimise idee tagamise vajadusest lähtuvalt ning samuti Euroopa Kohtu praktikast.

Kokkuvõttes on Euroopa Liidu pädevuse laienemine otseste maksude valdkonnas kantud eelkõige liikmesriikide ja ettevõtjate kaitsmise vajadusest. Euroopa Liidu üks peamisi ja algseid eesmärke – ühtne majandus – ei saaks teostuda, kui liit tolereeriks näiteks topeltmaksustamist ja maksudest kõrvalehoidumist. Just eeltoodu vältimisega teostatakse siseturu toimimise ideed, mis omakorda annab liidule pädevuse liikmesriikide pädevuse piire kitsendada. Liikmesriikide pädevuse piiride kitsenemine on otseselt tulenev ülekandeefektist, mille järgi olles integreerinud teatud majandussektorid, tekib vajadus integreerida ka nendega piirnevad sektorid ning selline kasukeskne lähenemine peab tagama kõikidele osalistele kõrgema heaolu eelkõige läbi ühendatud majandusruumi.

Aluslepingutest ja teisestest õigusaktidest tulenevalt on selge, et otseste maksude reguleerimine ühenduse poolt on kindlasti väljaspool ühenduse selgesõnalisi pädevusi, mistõttu on teoreetilises aspektis põhjendatud otsida mutatsioonivormide esinemist komisjoni lähenemises Luksemburgi maksunduslike eelotsuste praktikasse.

Euroopa Liidul (ja komisjonil) puudub pädevus reguleerida ning sanktsioneerida liikmesriigi otsest maksustamist puudutavat tegevust. Just sellel põhjusel peab käesolev töö komisjoni tegevuse mõistmiseks vajalikuks tuua sisse piiratud pädevuste printsiibi mutatsiooni vormid ja neist tõukuva analüüsi. Selline analüüs võimaldab hinnata komisjoni tegevuse õiguslikku iseloomu ning samuti selle tähendust laiemas integratsioonilises mõõtkavas. Viimane aspekt puudutab Euroopa Liidu föderaliseerumise astet, kus eelduslikult on võimalik tuvastada

föderaliseerumise nõrgem või tugevam vorm.

Neljast ülaltoodud mutatsiooni vormist tunduvad käesoleva töö temaatika mõttes olevat asjakohased peamiselt kaks – absorptsioon kui Euroopa Liidu (riigiabi puudutavate) normi(de) passiivne sekkumine ja ekspansioon kui liidu normi(de) aktiivne sekkumine liikmesriikidele kuulvasse pädevusse. Komisjon näib nimelt käsitletavate kaasuste puhul tegutsevat nende kahe mutatsiooni vormi vahele jäävas õiguslikus loogikas. Niivõrd, kuivõrd komisjoni tegevuse motiiviks on keelatud riigiabi tuvastamine maksundusalaste eelotsustuste puhul, saaks vastavat komisjoni tegevust ja otsuseid pidada EL-i konkurentsipoliitika alase pädevuse passiivseks domineerimiseks liikmesriikidele kuuluva otsese maksustamise alase pädevuse üle. Kuid selline hinnang eeldab, et antud kaasustes on ka sisuliselt tegemist riigiabi andmisega, st et kõik riigiabi kriteeriumid peaksid olema täidetud. Sellisel juhul saaks komisjoni tegevuse tähenduse kvalifitseerida absorptsiooniks, kus konkurentsipoliitika alane Euroopa Liidu norm absorbeeriks liikmesriigi otsese maksustamise normi. Sellise loogika puhul ei saaks rääkida EL-ile uute pädevuste tekkimisest, samuti oleks sisuliselt tegu keelatud riigiabi erivormi tuvastamisega.

Skaala teises otsas saab tuvastada aga hoopis teise iseloomuga ekspansiivse mutatsiooni vormi. Siin sõltub hinnangu sisu kaasuste sisemisest loogikast. Kui kasvõi mingi osa keelatud riigiabi kriteeriumidest pole antud kaasustes täidetud, siis kvalifitseerub komisjoni tegevus aktiivseks sekkumiseks liikmesriikide pädevustesse. Põhjus peitub asjaolus, et kui tegemist pole üheselt keelatud riigiabiga, siis on komisjon asunud aktiivselt tegutsema EL-ile mittekuuluva pädevusega valdkonnas. Sellisel juhul ei saaks Komisjoni tegevusele hinnangu andmisel enam lähtuda Euroopa Liidule kuuluvast konkurentsialase õiguse loogikast, Liidu tegevuses oleks tuvastatav otsene sekkumine liikmesriigi jurisdiktsiooni jääval alal. Sisuliselt tähendaks see otsese maksustamise haaramist Euroopa Liidu pädevusse. Kui Euroopa Liidu Kohus peaks komisjoni sellist ekspansiivset tegevust aktsepteerima, siis võib siin kõneleda mitte ainult kaudsete ehk tuletatud volituste doktriini rakendamisest, vaid sammust sellest veelgi

kaugemale – uute eesmärkide seadmisest liidule.<sup>28</sup>

Toodud analüüsiraamistiku rakendamine eeldab kaasuste detailset käsitlemist keelatud riigiabi kriteeriumide tuvastamiseks, kuna just nendel alustel on võimalik jõuda seisukohale, kumma mutatsiooni- ning föderaliseerumise vormiga on tegemist.

### **1.3.Riigiabi olemus ja olulisus Euroopa Liidu õigusruumis**

Käesolevas peatükis uuritakse riigiabi reegleid lähemalt selleks, et eristada seaduslikku ja ebaseaduslikku riigiabi. Nimetatud teadmine on oluline selleks, et selgitada välja kas ja millisel määral Luksemburgi eelotsustusmenetlus kvalifitseeritav võimaliku riigiabina.

Esimesena vaadeldakse siseturu üldiseid põhimõtteid, kuna see annab parema pildi sellest, mida saab riigiabi reeglitest lähtuvalt pidada siseturuga sobivaks meetmeks või siseturuga sobimatuks meetmeks. Seejärel vaadeldakse konkreetseid riigiabi kriteeriume.

#### **1.3.1. Siseturu<sup>29</sup> üldised põhimõtted**

Euroopa Liidu siseturg on ühtne turg, kus on tagatud kaupade, teenuste, kapitali ja isikute vaba liikumine ning kus Euroopa kodanikel on vabadus elada, töötada, õppida ja ettevõtlusega tegelda.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Joseph H. H. Weiler, *The Constitution of Europe: „Do the New Clothes Have an Emperor?“ and other Essays on European Integration*. United Kingdom. Cambridge University Press. 1999. Lk. 51-56.

<sup>29</sup> Euroopa Liidu Toimimise Lepingu art 26 lg 2 kohaselt hõlmab siseturg sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine vastavalt aluslepingute sätetele.

<sup>30</sup> Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. ELT C 326, 26.10.2012, lk 59.

Euroopa Komisjon on väljendanud, et siseturg on senini Euroopa Liidu suurim kordaminek.

Ühtne turg on üks Euroopa suurimaid saavutusi. Sellega on viimase 20 aasta jooksul loodud Euroopa ettevõtetele uusi võimalusi ja tekitatud mastaabisäästu, tugevdades tööstuse konkurentsivõimet. Tänu ühtsele turule on loodud töökohti ning pakutud tarbijatele suuremat valikut ja madalamaid hindasid, samuti on see võimaldanud inimestel elada, õppida ja töötada seal, kus nad soovivad. Ühtne turg on aidanud parandada Euroopa ettevõtete integreerimist rahvusvahelistesse väärtusahelatesse ja tugevdada Euroopa ettevõtete konkurentsivõimet maailmas.<sup>31</sup>

Kaja Kallas on ühtse turu eesmärkidena muuhulgas toonud välja konkurentsi stimuleerimise, tarbijatele suurema valikuvõimaluse andmise ja tehingute kulude vähendamise.<sup>32</sup>

Euroopa Liidu resoluutne suhtumine riigiabi keelamisse on kantud eelkõige liberaalsest ja utilitaarsest majandusfilosoofiast, mille kohaselt pakub vabaturg pikaajaliselt kõige paremat ressursside jaotumist, kõrgeimat tarbimisvõimet ja suurimat elanike heaolu. Liberaalsed ideaalid väljenduvad kõige selgemalt nn siseturu neljas vabaduses (kaupade, teenuste, kapitali ja tööjõu vaba liikumine). Riigiabi poolt põhjustatav kahju oleks sellisel puhul seotud eelkõige ebaefektiivsete firmade elus püsimise ja sellest tulenevate konkurentsimoonutustega. Kuivõrd üldistest reeglitest hälbimine tõstab tarbijate kulusid, tuleb seda igal võimalusel

---

<sup>31</sup> Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Ühtse turu täiustamine: rohkem võimalusi inimestele ja ettevõtetele. Brüssel, 28.10.2015, COM(2015) 550 final.

<sup>32</sup> Kaja Kallas. Euroopa Toimiv siseturg – kas müüt või tegelikkus? Loeng, 28.10.2014, Tartu.

vältida. Euroopa Komisjon on seejuures olnud seisukohal, et täiuslikult vaba turg on saavutatav ja tarbijate jaoks parim.<sup>33</sup>

Eeltoodust tulenevalt on Euroopa Komisjoni peamine eesmärk tagada Euroopa Liidu kodanikele suurim võimalik hüve. Peamine idee on selles, et Euroopa riigid koos moodustavad rahvusvahelisel areenil oluliselt tugevama jõu kui oleks nende mõju eraldi ning Euroopa Komisjoni põhiülesanne on tagada ühtse turu laitmatu toimimine ja areng, mis omakorda peaks tagama kodanikule/tarbijale madalamad hinnad ja suurema valikuvabaduse. Eeltoodust tulenevalt on liidu kodaniku suurim võimalik hüve siseturu toimimine.

### 1.3.2. Riigiabi reeglid ja keelatud riigiabi määratlus EL õigusraamistikus

Eesti siseriiklikus õiguses loetakse Konkurentsiseaduse (edaspidi KonkS) § 30 lg 1 kohaselt riigiabiks Euroopa Liidu toimimise lepingu<sup>34</sup> artikli 107 lõikes 1 sätestatud abi. Seega juhatab siseriiklik õigusakt riigiabi reegliteni ELTL-is. Ühtlasi sätestab KonkS § 30 lg 2, et riigiabi antakse turutõrke kõrvaldamiseks kindlaks määratud perioodil ja ulatuses, mis on vajalik Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõigetes 2 ja 3 nimetatud eesmärgi saavutamiseks. Riigiabi peab olema ergutava mõjuga. Sisuliselt on sobimatu igasugune riigiabi, mis ei ole nimetatud artikkel 107 lõigetes 2 ja 3.

Riigiabi andmise võimalused on laiad. Riigiabina saab käsitada riigipoolset otsest toetust<sup>35</sup>, intressi<sup>36</sup>- või maksuvabastust<sup>37</sup>. Seega laieneb riigiabi mõiste mis tahes

---

<sup>33</sup> Viljar Veebel, Illimar Ploom & Liina Kulu. Shortcomings of the EU state aid model from peripheral perspective: the case of Estonian Air. *Baltic Journal of Economics*, 2015 Vol. 15, No. 1, lk 52.

<sup>34</sup> Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. Arvutivõrgus kättesaadav: [https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/c\\_32620121026et.pdf](https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/c_32620121026et.pdf)

<sup>35</sup> Euroopa Kohtu otsus 16.05.2002, asjas C-482/99, *Prantsusmaa vs Komisjon*.

<sup>36</sup> Esimese astme kohtu otsus 6.03.2003, Liidetud kohtuasjades T-228/99 ja T-233/99.

<sup>37</sup> Euroopa Kohtu otsus 22.11.2001, asjas C-53/00, *Ferring SA*.

otsesele või kaudsele soodustusele, mida rahastatakse riigi vahenditest ja mille annab kas riik ise või mis tahes vahendaja talle antud volituste kohaselt.

Meetme puhul on tegemist riigiabiga, kui see pärineb riigi vahenditest ja on käsitletav riigi meetmena. Põhimõtteliselt on riigi vahendid liikmesriigi ja selle riigiasutuste vahendid, samuti selliste riigi osalusega äriühingute vahendid, keda riigiasutustel on õigus otseselt või kaudselt kontrollida. Selleks et teha kindlaks, kas hindamisaluste meetmete puhul oli tegemist majandusliku soodustusega ja kas need meetmed hõlmavad seetõttu riigiabi, hindab komisjon seda, kas ettevõtja sai majandusliku eelise, mida ta ei oleks saanud tavapärastes turutingimustes.<sup>38</sup>

Euroopa Liidu riigiabi reeglite peamine eesmärk on tagada vaba ja rikkumata konkurents, seetõttu on riigiabi andmine enamasti keelatud.<sup>39</sup> Riigiabi andmise õiguspärasuse hindamise ja kontrollimise pädevus kuulub Euroopa Komisjonile. Riigiabi poliitika suunamise ja jõustamise pädevus on samuti Euroopa Komisjonil ning selle autonoomia riigiabi küsimustes on aja jooksul kasvanud.<sup>40</sup>

Kui abi on kvalifitseeritud riigiabina, on Euroopa Komisjon ja Euroopa Kohus toonud välja rea asjaolusid, mille puhul see loetakse olevat vastavuses siseturu reeglitega.<sup>41</sup> Kuna käesolevas töös käsitletakse eelkõige komisjoni poolt antud hinnangut Luksemburgi maksuhalduri eelotsustele kui ebaseaduslikule riigiabile, siis käesolevas töös pikalt seadusliku riigiabi (siseturuga kokkusobiv abi/erandid) temaatikal ei peatuta ning uuritakse ning lähtutakse ebaseadusliku riigiabi regulatsioonidest.

---

<sup>38</sup> Euroopa Komisjoni 20.02.2013 teavitav kiri Eesti välisministrile seoses menetluse alustamisega Estonian Airile antud riigiabi uurimisega, p 32.

<sup>39</sup> Viljar Veebel, Illimar Ploom & Liina Kulu. Shortcomings of the EU state aid model from peripheral perspective: the case of Estonian Air. *Baltic Journal of Economics*, 2015 Vol. 15, No. 1, lk 51.

<sup>40</sup> *Ibid.* lk 54.

<sup>41</sup> *Ibid.* lk 55.

Eesti siseriiklikus õiguses viitab KonkS § 42 lg 1 Nõukogu määrusele<sup>42</sup>, milles on sõnastatud *ebaseaduslik riigiabi*.

Ebaseaduslik riigiabi on uus abi, mida komisjon ei ole heaks kiitnud; abi, mida on antud meetmete rakendamiskeelu ajal, ning olemasolev abi, mis on muudatuste tõttu turul või abi restruktureerimise tõttu muutunud ebaseaduslikuks. Riiklikud ametkonnad on kohustatud jälgima, et üheski eespool nimetatud olukorras ei rakendataks riigi tasandil abimeedet.<sup>43</sup>

Riigiabi on ELi toimimise lepingu artikkel 107 lõige 1 järgi igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikide vahelist kaubandust. Säte nimetab mitu tingimust, mis peavad olema täidetud, et hinnata riigiabi antuks.

Esiteks peab olema abi antud liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ehk siis saab rääkida riigi, linna või valla vahenditest nt riigiametite tegevusest. Kuna riiklikke makse haldab riik läbi maksuhalduri, kes omakorda annab eelotsuseid, siis on tegemist riigiameti tegevusega ja kvalifitseerub riigi vahenditeks riigiabi reeglustiku tähenduses. Abi võib olla ükskõik millisel kujul nt võib tegemist olla ka käitumissuuniste andmisega.

Abi peab kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi nt andes kellelegi konkurentsieelise<sup>44</sup>. Abi peab soodustama teatud kaupade tootmist või teatud ettevõtjaid ehk valikuline iseloom nt valitud äriühingutele mõeldud soodustused.

---

<sup>42</sup> Euroopa Liidu Nõukogu määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (EÜT L 83, 27.03.1999, lk 1–9), artikkel 1 punktis f nimetatud abi.

<sup>43</sup> Siret Saks. Ebaseaduslik riigiabi ja selle tagasinõudemenetlus. *Juridica*, 2008, nr 10, lk. 695.

<sup>44</sup> Euroopa Kohtu otsus 24.07.2003, asjas C-280/00, *Altmark Trans GmbH*.

Abi kahjustab liikmesriikide vahelist kaubandust nt võib jätta teised liikmesriigid kehvemasse seisu.

Kõik eelnimetatud tingimused peavad esinema üheaegselt. Samas jällegi abi valikuline iseloom ja abimeetmega konkurentsi moonutamine üheskoos võivad kohe esmapilgul viidata ebasobivale abile art 107 valguses.

Maksuõiguse vallas võib liikmesriigi poolt antud abi omada erinevaid vorme nt madalam maksumäär, maksusoodustused, maksuvabastused, maksude ajatamine või eriline maksumäär.

Riigiabi reeglistiku mõttes tuleb hinnata abi saamist liikmesriigi sisese õiguse võrdlusel. Kuna ainult riigil või riigiasutusel on maksustamise võim, siis saab iseenesest maksuhalduri eelotsus täita esimesed 2 riigiabi tingimust. Seda muidugi eeldusel, et enne eelotsust oli tegemist nn tavapärase olukorraga, kus äriühingu vara asus liikmesriigis ja makse tasuti tavapärasel alustel. Luksemburgi eelotsused saanud äriühingute puhul ei saa eeldada, et kui maksuhaldur ei oleks äriühingute pakutud õiguskujundustega nõustunud, siis oleksid need samad äriühingud siiski Luksemburgis oma asju ajanud ja seal korrektselt makse maksnud. Arvestades asjaolu, et kõnealused eelotsused saanud äriühingud olid suurte rahvusvaheliste gruppide tütarühingud, siis eelduslikult nende tegelik eesmärk ei olnud Luksemburgi minna tavapärasel alustel makse maksta. Kui Luksemburgi maksuhaldur ei oleks äriühingute poolseid õiguskujundusi kinnitanud, siis tõenäoliselt ei olekski need äriühingud näinud vajadust Luksemburgis tegutseda ja sellisel juhul oleks Luksemburg ilma jäänud ka sellest, mis praegusel lahendusel oli võimalik riigikassasse saada.

Enne Luksemburgi maksuhalduri eelotsuseid kõnealuste äriühingute vara Luksemburgis enamasti ei asunud ja nn tegutsemine sai alguse alates Luksemburgi maksuhalduri eelotsustest. Tulenevalt eeltoodust on küsitav nn abi andmine liikmesriigi vahenditest. Kuna Luksemburg kõnealuste eelotsustega midagi ei kaotanud ja millestki, mis tal varem oli, ilma ei jäänud, siis pole automaatselt põhjendatud eeldus, et abi on antud liikmesriigi vahenditest. Täpsemalt ei ole selge



abi andmise aspekt. See on aga riigiabi kontrollimise esimene punkt, mis peab esinema. Asjaolu, et kaasatud on liikmesriik ei selgita automaatselt abi andmist. Kui olukord oleks teine ehk nn tavapärase, kus äriühingud tegutsevad tavapäraistes tingimustes ja maksavad makse tavapäraselt ning siis valib liikmesriigi maksuhaldur mõne äriühingu, kellele pakkuda nt maksusoodustust, siis saaks selgelt rääkida liikmesriigi poolsest abi andmisest. Eelkõige seetõttu, et need maksud, mis äriühing tavapäraselt oleks maksnud kaetakse nüüd nn liikmesriigi taskust ehk tekib olukord, kus liikmesriigil on tekkinud puudujääk selles osas, mis ta abi andis. Kui aga liikmesriigil ei olegi enne midagi olnud<sup>45</sup> ja eelotsusega on ta midagi hoopiski saanud, siis ei saa rääkida abi andmisest.

Teiseks ei ole selge, et miks peaks Luksemburg eelistama rahvusvahelist maksumoraali omakasule. Kui Luksemburg nende eelotsuste taotlemisel nägigi läbi, et tegemist võib olla amoraalsete juriidiliselt korrektsete tehingutega, aga need toovad Luksemburgi riigieelarvesse pisut täiendust, siis on põhjendatud nendega nõustumine, sest liikmesriigi seisukohalt oli rohkem võita kui kaotada ning siseriikliku õigusega oli samuti kõik kooskõlas.

Üleüldiselt tuleb olla seisukohal, et üks siseturu peamisi eesmärke ja efekte on pidev konkurentsialane võistlus. Sellest tulenevalt peaks olema aktsepteeritav ka maksukonkurents. Maksustamise osas on mõningatel juhtudel samuti leitud ebaseadusliku riigiabi andmise iseloomu. Euroopa Komisjon on kohtupraktikas<sup>46</sup> olnud seisukohal, et liit võtab meetmeid, mille eesmärk on piirata maksukonkurentsi juhul, kui see võib kahjustada majanduslikku ja tööstuskonkurentsi. Eesmärk ei ole mitte igasuguse maksukonkurentsi kaotamine, vaid selle ohjeldamine.

---

<sup>45</sup> Enamus Luksemburgi maksuhaldurilt eelotsused saanud äriühingutest enne eelotsuseid Luksemburgis ei tegutsenud ja seal vara ei omanud ning makse ei maksnud.

<sup>46</sup> Euroopa Kohtu otsus 15.11.2011. Liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P.

On tõsi, et riigiabi käsitlevate liidu õiguse sätete eesmärk on üksnes kõrvaldada konkurentsimoonutused, mis tulenevad teatava liikmesriigi tahtest anda teatavatele ettevõtjatele või kaupade tootmisele erilisi eeliseid, kaldudes seejuures kõrvale oma üldistest poliitilistest suundadest. Järelikult juhul kui maksusüsteem on üldine, ei kuulu see EÜ artikli 87 lõike 1 kohaldamisalasse. Kui liikmesriigi võetud meetmed puudutavad maksusüsteemi tervikuna, on tegemist üldise maksupoliitika korraldamisega, mitte riigiabiga. Maksuvabastused või muud kaudse toetuse vormid, mida on antud sektori- või piirkonnapõhiselt, kujutavad endast seevastu riigiabi. Seega ei saa meedet, mida ei kohaldata kõigile ettevõtjatele, põhimõtteliselt lugeda üldiseks majanduspoliitika meetmeks.<sup>47</sup>

Luksemburgi eelotsuste mahust lähtudes ei saa välistada, et tegemist oligi üldise maksupoliitikaga, kuna avaldatud on ca 340 suurkorporatsiooni, kes said sarnaseid eelotsuseid ning ei ole teada, kui palju on avaldamata. Kuid avaldatud eelotsuste mahust saab teha järeldusi, et tegemist ei olnud eriti “eksklusiivse klubiga”, vaid sarnaseid eelotsuseid oli võimalik saada kõikidel äriühingutel, kes sarnaseid eelotsuseid küsisid. Eeltoodust tulenevalt on paljuski ebakindel ka valikulisuse nõude esinemine riigiabi tuvastamisel.

Kuna riigiabi menetlus lähtub just konkurentsi moonutustest, siis on väga oluline, et abi omaks ergutavat mõju ehk abi saaja saaks mingi majandusliku eelise ühisturul. Kui komisjon on tuvastanud, et tänu riigiabile on riigiabi saaja omanud turul mingi konkurentsieelise, siis on täidetud üks ebaseadusliku riigiabi tunnuseid. Riigiabi reeglistiku eesmärk on taastada enne abi andmist eksisteerinud olukord. Riigiabi reeglistik on Euroopa Komisjonile küllaltki mugav menetlus, kuna komisjonil on riigiabi kontrollimisel lai pädevus ning praktikas lasub tõendamiskoormus teisel poolel. Seda tulenevalt sellest, et kui komisjon on menetluse algatanud ning toonud välja, milliste asjaolude esinemise tõttu on võimalik riigiabi andmise tuvastamine, siis edasi lasub tõendamiskoormus liikmesriigil. Ideaalis eeldab riigiabi menetluse alustamine komisjoni poolt

---

<sup>47</sup> *Ibid.*

põhjalikku eeltööd ja analüüsi, kuid tegelikkuses jääb suurem osa tõendamiskoormusest siiski liikmesriigile. Riigiabi reeglistikust on saanud komisjoni jaoks „võlurelv“ paljude liikmesriikide taunitavate tegevuste kontrollimiseks (eeldusel, et kontrollimist on võimalik põhjendada nt siseturu toimimise tagamisega).

## II MAKSUNDUSLIKE SIDUVATE EELOTSUSTE OLEMUS JA LUKSEMBURGI JUHTUMITE ÜLEVAADE

### 2.1. Maksunduslike siduvate eelotsuste olemus ja siirdehinna eelkõkkulepete regulatsioon

Käesolevas peatükis selgitatakse maksunduslike siduvate eelotsuste olemust, mis on vajalik selleks, et otsustada, kas maksunduslikel siduvatel eelotsustel ning siirdehinna eelkõkkulepetel võivad esineda riigiabi tunnused.

Tulenevalt asjaolust, et maksudega seotud seadusandlust on nimetatud ebamääraseks, muutuvaks, keerukaks, ulatuslikuks ja isegi üldnimetajaga mõistatus<sup>48</sup>, on maksunduslike siduvate eelotsuste kehtestamise vajadus kantud peamiselt õiguskindluse<sup>49</sup> ja õiguspärase ootuse<sup>50</sup> põhimõttest.

Üleilmne siduvate eelotsuste praktika mõõde annab aimu, et suhe maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel on muutumas vastastikuseks, horisontaalseks ning isegi lepingute sõlmimine maksumaksja ja maksuhalduri vahel on muutunud pigem vältimatuks meetmeks investeringute riiki meelitamisel. Peamiselt globaliseerumise valguses ei saa jätta riigid andmata võimalikele investoritele kindlustunnet nende tehingute maksutagajärgedest. Reeglina ei ole siduvatel eelotsustel mitte mingit seost agressiivse maksuplaneerimisega.<sup>51</sup> Samas need eelotsused, millede tagajärjeks on madal maksukohustus ühes liikmesriigis meelitavad ettevõtjaid just sellesse liikmesriiki

---

<sup>48</sup> Yehonatan Givati. Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings. Discussion Paper NO. 30, Harvard Law School, 6/2009.

<sup>49</sup> Maksukohustust ette nägevad reeglid peavad olema selged ja täpsed, et maksukohustuslane saaks enda õigused ja kohustused üheselt mõistetavalt kindlaks teha.

<sup>50</sup> Õiguspärase ootuse põhimõtte järgi peab isikul olema õigus realiseerida oma õigusi mõistlikus ootuses, et talle lubatu ka kehtima jääb.

<sup>51</sup> Elly Van De Velde. Overview of Existing EU and National Legislation on Topics Covered by TAXE mandate. Study. European Parliament. Directorate General for Internal Policies.

kunstlikult siirdama oma kasumit. Selline käitumine ei tekita ainult maksubaasi vähenemist teisele liikmesriigile, vaid võib ühtlasi stimuleerida agressiivset maksuplaneerimist ning maksudest kõrvalehoidumist.<sup>52</sup>

Agressiivse maksuplaneerimise põhitunnuseks on, et maksukohustust vähendatakse rangelt õiguspäraste võtetega, mis on vastuolus seaduse eesmärgiga.<sup>53</sup> Juhul, kui seadusest ei tulene selgelt, kuidas maksukohustus kujuneb, on maksunduslike eelotsuste kujul loodud maksukohustuslastele võimalus saada maksuhalduri seisukoht maksukohustuse kujunemise kohta enne maksustamise aluseks olevate tehingute tegemist. Enamasti on sellised maksuhalduri seisukohad maksuhaldurile siduvad kas otseselt seadusest või kohtupraktikast tulenevalt.

Eesti maksuhalduri praktika maksunduslike eelotsuste andmises on võrreldes näiteks selliste EL liikmesriikidega nagu Holland ja Itaalia<sup>54</sup> võrdlemisi lühem. Siduva eelotsuse instituut nähakse ette maksukorralduse seaduses<sup>55</sup> (edaspidi MKS) alates 2008 aasta algusest. Maksukorralduse seaduse muutmise seaduse seletuskirjas<sup>56</sup> on toodud välja eelotsuse regulatsiooni sisseviimise põhjused ning märgitud, et siduvate eelotsuste andmise praktika tagab õiguskindluse põhimõtte parema teostumise.

Siduvate eelotsuste kehtestamise peamised ajendid riigi tasandil peaksid olema asjaolu, et need annavad maksumaksjale võimaluse ennetavalt tutvuda seadusandja nägemusega maksuregulatsioonidest, mis omakorda peaks toetama maksukohustuste täitmist ning maksumoraali üldiselt. Ühtlasi on riikidel üleüldine

---

<sup>52</sup> European Commission staff working document. Technical analysis of focus and scope of the legal proposal, accompanying the Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation. SWD(2015) 60 final.

<sup>53</sup> Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. Euroopa Komisjoni soovitus, C(2012) 8806 final.

<sup>54</sup> Carlo Romano. Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Rulings System? IBFD 2002, Chapter 1. Hollandis alates 2001 ja Itaalias alates 2000.

<sup>55</sup> Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150; RT I 2007, 23, 121.

<sup>56</sup> Maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri 1094 SE I.

surve, et kohalikud maksuhaldurid omastaks rahvusvahelise parema praktika.<sup>57</sup> Eelotsuse eesmärgiks on kinnitada või lükata ümber maksukohustuslase poolt pakutav lahenduskaik teatava tehinguga seonduvate maksude arvestamise kohta, millel on maksuhalduri jaoks siduv tähendus.

MKS § 91<sup>1</sup> kohaselt annab Maksu- ja Tolliamet siduva eelotsusega maksukohustuslase taotlusel siduva hinnangu tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi maksustamise kohta.

Seadusandja on maksukorralduse seaduse muutmise seaduse seletuskirjas rõhutanud, et siduv eelotsus on mõeldud taotleja enda poolt keerulisemale maksuküsimusele antud hinnangule maksuhalduri poolse kinnituse saamiseks, mitte aga maksukonsultantidega konkureerimiseks. Siduvad eelotsused on tehtud spetsiaalselt konkreetsele maksukohustuslasele tema poolt esitatud faktiliste asjaolude põhjal ning sellised otsused ei ole vahetult kohaldatavad teistele maksumaksjatele.<sup>58</sup>

Eelotsus on maksuhaldurile siduv ainult selle toimingu osas, mille maksustamise kohta on taotluses küsitud ja mille osas eelotsuses on hinnang antud – toimingu realiseerumisel ei tohi esineda kõrvalekaldeid toimingu olulistes asjaoludes. Siduvuse eelduseks on toimingu lõpule viimine eelotsuses märgitud aja jooksul ja otsuse andmise ajal kehtinud õigusaktide vastavas sõnastuses jõusolek.<sup>59</sup> Siduva eelotsuse süsteem annab ühest küljest maksukohustuslasele kindlustunde keerukate tehingute maksustamisel, teisalt seob maksuhaldurit enda poolt antava informatsiooniga. Kui maksuhaldur või kohtud muudavad hiljem üldist seaduse tõlgendamise praktikat, siis siduva eelotsuse saanud maksukohustuslase tehingu

---

<sup>57</sup> Benjamin Alarie, Kalmen Datt, Adrian Sawyer, Greg Weeks. Advance tax rulings in perspective: a theoretical and comparative analysis. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. 2014. Vol. 20. Lk. 364.

<sup>58</sup> Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2014.

<sup>59</sup> Eesti Maksu- ja Tolliameti 30.09.2008 pressiteade.

suhtes uut tõlgendust ei rakendata.<sup>60</sup> Üldist tähtsust omavate toimingute ja taotluses korduvalt kirjeldatud toimingute maksustamise kohta tehtud eelotsuste kokkuvõtted avaldatakse Maksu- ja Tolliameti kodulehel. Maksumaksjale eelotsus siduv ei ole.<sup>61</sup>

Eestis on maksundusliku siduva eelotsuse taotlemine tasuline. Lisaks Eestile on maksuhalduri siduva eelotsuse regulatsioon ning tasu kehtestatud veel Slovakkias, Saksamaal, Austrias, Taanis, Soomes. Alates 2015 aasta algusest on ka Luksemburgis reguleeritud üleminek tasulisele eelotsustusmenetlusele.<sup>62</sup>

Kui vaadelda Luksemburgi maksuhalduri aktuaalseid eelotsuseid, siis need eelotsused sisaldasid muuhulgas ka siirdehindu. Kui klassikalise lähenemise kohaselt siirdehindade puhul siduvat eelotsust ei väljastata, siis ei saakski neid otsuseid siduvateks eelotsusteks liigitada. Oluline on seejuures asjaolu, et Luksemburgi seadusandluses maksunduslike eelotsuste instituuti kuni 2015 aasta alguseni ei olnud reguleeritud. Samuti ei tundunud Luksemburgi maksuseadused siirdehinna eelkõrval. Tegemist oli mitteformaalse menetlusega, aga oma sisult oli selline maksuhalduri tegevus maksunduslik eelotsustusmenetlus. Äriühingud tõid välja tehingute skeemi, andsid selle maksustamise osas omapoolse hinnangu ning küsisid maksuhaldurilt omapoolsele õiguskujundusele kinnitust. Need otsused olid maksuhaldurile siduvad tulenevalt hea usu ja õigustud usalduse põhimõtetest ning õiguspraktika tulemusel.<sup>63</sup> Nende tehingute skeemid olid iseenesest juriidiliselt korrektsed, kuid iseküsimus on nende muu majanduslik sisu või vajalikkus maksukasu saamise kõrval.

---

<sup>60</sup> Lasse Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015.

<sup>61</sup> Lasse Lehis. Maksuõigus. Õigusteaduse õpik. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Juura 2012.

<sup>62</sup> Elly Van De Velde. Overview of Existing EU and National Legislation on Topics Covered by TAXE mandate. Study. European Parliament. Directorate General for Internal Policies.

<sup>63</sup> Patrick Mischo, Franz Kerger. After “Lux Leaks”: Welcome Changes To Luxembourg’s Tax Ruling Practice. Tax Notes International. Vol 77, nr 13. 30.03.2015, lk. 1197.

Maksuduslike eelotsuste kõrval seisab ka teine instrument nimetusega siirdehinna eelkokkulepe (APA)<sup>64</sup>.

APA käsitleb faktilisi küsimusi, samal ajal kui traditsioonilised eelotsused tegelevad maksumaksja valitud õiguslikku laadi teoreetiliste küsimustega. Maksumaksja esitatud faktid ei ole siduva eelotsuse korral tihti maksuhalduri kontrollitud ning võivad olla hüpoteetilised ning tehingust näiteks vaid osa kirjeldavad. APA puhul kontrollib ning analüüsib maksumaksja esitatud andmeid asjaga tegelev maksuhaldur põhjalikult, küsides ebaselguse puhul lisadokumente.<sup>65</sup>

MKS § 91<sup>2</sup> lg 2 kohaselt tulumaksuseaduses<sup>66</sup> nimetatud seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse kindlaksmääramise suhtes siduva eelotsustuse menetlust ei kohaldata.

Seotud isikute<sup>67</sup> vahel tehtud tehingu hind ehk siirdehind peab olema vastavuses omavahel mitteseotud isikute vahel sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu hinnaga.<sup>68</sup> Maksuduslikust aspektist on oluline kontrollida seotud isikute vaheliste tehingute hindu. Kui maksukohustuslase tehingute hulgas võib tuvastada selliseid tehinguid, millel iseenesest ei ole majanduslikku sisu ning mis on toimunud ainult

---

<sup>64</sup> Advance pricing agreement (APA).

<sup>65</sup> Annika Träss. Siirdehinna eelkokkulepe (APA) kui lahendus siirdehinna-tolliväärtuse määramise probleemile. EML ajakiri Maksumaksja, 2013, nr 5.

<sup>66</sup> Tulumaksuseadus § 14 lg 7: Kui füüsilisest isikust ettevõtja ja temaga seotud isiku vahel ettevõtluse käigus tehtud tehingu hind on erinev nimetatud tehingu turuväärtusest, maksustatakse tulumaksuga summa, mille maksumaksja oleks tuluna saanud, või summa, mille maksumaksja oleks kuluna kandmata jätnud, kui siirdehind oleks vastanud turuväärtusele. TuMS § 50 lg 4: Kui residendist juriidilise isiku ja temaga seotud isiku vahel tehtud tehingu hind on erinev nimetatud tehingu turuväärtusest, maksustatakse tulumaksuga summa, mille maksumaksja oleks tuluna saanud, või summa, mille maksumaksja oleks kuluna kandmata jätnud, kui siirdehind oleks vastanud tehingu turuväärtusele.

<sup>67</sup> Tulumaksuseaduse § 8 lg 1 kohaselt on isikud omavahel seotud, kui neil on ühine majanduslik huvi või kui ühel isikul on teise üle valitsev mõju. Samuti loetleb sama säte isikud, keda loetakse igal juhul seotud isikuteks.

<sup>68</sup> Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. Maksu- ja Tolliamet. Tallinn 2011, lk 3.



või peamiselt maksunduslikel kaalutlustel, siis on maksuhalduril põhimõtteliselt võimalik ka MKS § 84-le tuginedes lähtuda tehingute tegelikust majanduslikust sisust<sup>69</sup>.

MKS § 84 on aga üldine alus, millega ei saa ükskõik mida maksustada. Riigikohus on möönnud, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused oleksid sätestatud seadusega või määrusega.<sup>70</sup> Sisuliselt on kohtupraktikaga selgitatud, et MKS § 84 kohaldamiseks võiks esineda ka muu, spetsiifilisem alus kui puhtalt faktiliste asjaolude hindamine. Samas on kohus<sup>71</sup> märkinud, et ei saa välistada olukorda, kus maksudest kõrvalehoidumise eesmärk tuleneb piisavalt selgelt faktilistest asjaoludest ja sellise järelduse eiramine oleks ebanõistlik.

MKS § 84 kohaldamine on õigustatud, kui tegemist on tehingutega, millel puudub majanduslik sisu ning mille eesmärk on vältida maksude tasumist.<sup>72</sup> Kui aga seotud isikute vahel tehtud tehingutel on majanduslik sisu olemas, kuid tehingute hinnad erinevad turuhindadest<sup>73</sup>, siis saame rääkida siirdehindadest.

Omavahel mitteseotud isikud tegutsevad enamasti kasumit maksimeerides, mistõttu vastab mitteseotud isikute vahelistes tehingutes kasutatav hind tavaliselt turuväärtusele. Omavahel seotud isikute vahelise tehingu käigus võib seotud osapooltel tekkida maksukohustuse optimeerimiseks kiusatus leppida kokku turuväärtusest erinev tehingu hind. Turuväärtusest erinevaid hindu kasutades

---

<sup>69</sup> MKS § 84 rakendamiseks tuleb maksuhalduril tuvastada tehing, mis vastab tehingu tegelikule majanduslikule sisule ning ühtlasi tuleb tuvastada elulisi asjaolusid, mis viitaksid või kinnitaksid poole tahet tegelikult sõlmida majandusliku sisu poolest vormistatud tehingust erinev tehing ning ühtlasi välja selgitada, et sellel tehingul ei saanud olla muud olulisemat majanduslikku eesmärki kui maksukasu saamine

<sup>70</sup> Riigikohtu 04.11.2009 otsus haldusasjas nr 3-3-1-59-09.

<sup>71</sup> Riigikohtu 06.11.2008 otsus haldusasjas nr 3-3-1-57-08.

<sup>72</sup> Riigikohtu 19.06.2009 otsus haldusasjas nr 3-3-1-23-09.

<sup>73</sup> Turuväärtus (arm's length price) on hind, mida kasutavad mitteseotud isikud omavahelistes tehingutes.

suunavad seotud isikud oma tehingute kaudu kasumid riikidesse või ettevõtlusvormidesse, kus maksumäär on madalam. Seotud isikute vaheliste tehingute kaudu võib tekkida ka kiusatus kasum “ära kaotada”, teha “ettevõtlusega seotud” kulusid üle turuhinna, kanda kasum äriühingusse, millel on suuremad kulud. Näiteks, ostetakse teenust turuväärtust oluliselt ületava hinnaga seotud isikutelt, et varjatult kasum välja võtta.<sup>74</sup>

Siirdehinna eelkõkkulepe on kokkulepe, millega määratakse enne kontrollitud tehingute toimumist kindlaks teatud perioodi jooksul nende tehingute siirdehinna arvutamise puhul kasutatavad kriteeriumid (s.t. meetod, võrreldavad hinnad ning vajalikud korrigeerimised, olulised oletused tulevaste arengute osas). Eelkõkkuleppe sõlmimise protsessi algatab tavaliselt maksumaksja ning sel puhul on vajalikud läbirääkimised maksumaksja, ühe või enama seotud ettevõtja ning ühe või enama maksuhalduri vahel. Siirdehinna eelkõkkulepe on mõeldud täienduseks traditsioonilistele, kohtulikele ja lepingutest tulenevatele mehhanismidele siirdehindade arvutamise seonduvate probleemide lahendamisel.<sup>75</sup>

2012. aasta suveks oli APA menetlus suuremal või vähemal määral reguleeritud 26 OECD liikmesriigis. Ülejäänud kaheksa riiki (sealhulgas Eesti) on OECD siirdehinna raportis märkinud, et APA regulatsioon nende riigis puudub.<sup>76</sup>

APA kehtivuse periood on keskmiselt viis aastat. Meetme populaarsuse tõttu on APA reguleerinud riikides lisatud ka võimalus pikendada juba kehtivat kokkulepet kahe-kolmeaastaste perioodidena lihtsustatud protseduuri kaudu, kus lepingut muudetakse vaid detailides. Riikides, kus APA on aktiivselt kasutusel, on

---

<sup>74</sup> Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. Maksu- ja Tolliamet. Tallinn 2011, lk 5.

<sup>75</sup> Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele. Rahanduskomisjoni raport. Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon, lk. 91.

<sup>76</sup> Annika Träss. Siirdehinna eelkõkkulepe (APA) kui lahendus siirdehinna-tolliväärtuse määramise probleemile. EML ajakiri Maksumaksja, 2013, nr 5.

siirdehinna alased kohtuvaidlused märgatavalt vähenenud või üldse lõppenud, huvi meetme kasutamise vastu on suur nii era- kui avalikus sektoris.<sup>77</sup>

Eeltoodust tulenevalt on APA näol ettevõtjal võimalik pidada maksuhalduriga läbirääkimisi siirdehindade osas ning maksuhalduri seisukoht on sarnaselt eelotsusele maksuhaldurile siduv.

## **2.2. Luksemburgi maksuhalduri eelotsuste olemus**

Eeltoodust tulenevalt nõuab APA menetlus läbirääkimisi. Luksemburgi eelotsuste puhul aga läbirääkimisi toimunuks ei saa pidada. Läbirääkimised eeldavad põhjalikkust ning suhtlust, et jõuda kokkuleppele. Luksemburgi maksuhalduri poolt väljastatud eelotsused ei olnud oma olemuselt selgelt eelotsused ega APA-d. Need olid midagi vahepealset, sisaldasid siirdehindasid, faktilisi asjaolusid ning maksukohustuslase arusaama maksukohustuse tekkimisest ning maksuhalduri nõustumist esitatud õiguskujundustega.

Kuni 2015 aasta alguseni ei olnud Luksemburgis eelotsuste ja APA-de küsimine õiguslikult reguleeritud, tegemist oli mitteformaalse tegevusega, kuid kohtupraktikast tulenevalt olid need eelotsused Luksemburgi maksuhaldurile siduvad. Maksunduslike eelotsuste olemus isenesest peaks eeltoodust tulenevalt pigem kaitsma siseturgu ning ühtlustama maksupraktikat. Ometi on Luksemburg teinud läbi oma maksuhalduri eelotsuste sellest nn üdini positiivsest instituudist agressiivse maksuplaneerimise vahendi rahvusvahelistele äriühingutele. Luksemburg kui üks väikestest liikmesriikidest on endale läbi maksuhalduri eelotsuste loonud suurettevõtjate ringis maksuparadiisi kuvandi, kuna äriühingutel on olnud võimalik läbi keerukate tehingute äriühingu tulumaksu oluliselt minimeerida.

---

<sup>77</sup> *Ibid.*

Ainult Luksemburgi resident saab maksuhaldurilt eelotsust küsida. Selleks olid rahvusvahelised suurkorporatsioonid loonud Luksemburgis asuva tütarettevõtja, läbi mille sai tulusid “liigutada” selliselt, et tulumaksukohustust oluliselt vähendada. Ajakirjanduse andmetel on ettevõtjad suunanud sadu miljardeid dollareid läbi Luksemburgi ning säästnud miljardeid dollareid maksudes. Paljudel juhtudel Luksemburgi residentühingud käsutasid äritegevuses sadu miljoneid dollareid, kuid käitusid majandustegevuses tagasihoidlikult ning äriühingute arengut Luksemburgis ei toimunud. Ajakirjanikud<sup>78</sup> on teinud selgeks, et ühele konkreetsele Luksemburgi aadressile on registreeritud enam kui 1600 äriühingut. Sellistest asjaoludest nähtub, et Luksemburgi jaoks tegelikult nendest eelotsustest kolossaalset kasu tõenäoliselt tulla ei saanud. Kuna on välja selgitatud, et kõnealustes korporatsioonidesse kuuluvad Luksemburgi residentühingud olid Luksemburgis äritegevusega passiivsed ning sisuliselt käsutasid ainult raha ja laene, siis ei saanud sellisest tegevusest ka Luksemburgi infrastruktuur täiendust saada.

Ettevõtja nägemus on eeltoodud olukorras tõenäoliselt lihtne. Sisuliselt ei olnud ettevõtjal nende eelotsuste küsimisega kaotada midagi, võimalik oli ainult võita. Juhul, kui Luksemburg ei oleks nõustunud maksukohustuslaste poolt pakutud õiguskujundustega, siis poleks ju sisuliselt mitte mingisugust kaotust ettevõtjale tekkinud. Sellises olukorras oleks liikmesriigile paremal juhul tasutud makse tavapärasel tingimustel või siis kehvemal juhul mindud mõne teise riigi maksuhalduriga sama katsetama. Kuna eelotsustusmenetlus ei olnud tasuline, siis Luksemburg selliste otsuste eest mingit muud tasu tõenäoliselt ei saanud, kui Luksemburgi residentühingutes töötavate isikute tööjõumaksud ning nt käibemaks. Seega võib olla seisukohal, et Luksemburg nendest eelotsustest tulenevalt tõenäoliselt oluliselt rikkamaks ei saanud.

---

<sup>78</sup> Alison Fitzgerald, Marina Walker Guevara, Colm Keena. Koch Industries implicated in Luxembourg leaks. 10.12.2014.

Näiteks on Koch Industries Inc Luksemburgi tütarühing Arteva Europe S.a.r.l. aastate 2010-2013 kasumilt summas 269 miljonit dollarit<sup>79</sup> maksnud sel ajavahemikul äriühingu tulumaksu 6,4 miljonit dollarit. Seda on küll selliselt kasumilt vähe, kuid see on ikkagi midagi ja muude maksudena on see äriühing tõenäoliselt veel Luksemburgi kassat täitnud.

Näiteks Fiat Finance aastaaruandest<sup>80</sup> tulenevalt on maksueraldisteks ca 500 000 eurot ning töjõumaksud ca 450 000 eurot kui nende summa korrutada 300-ga (ligikaudne maksuhalduri poolt antud eelotsuste arv), siis vähemalt 250 miljonit eurot pidi Luksemburg saama aastas nende eelotsuste tulemusel maksudena riigieelarvesse. Eeltoodud arvutus on mingigi majandusliku mõõtme arusaamiseks. Aluseks on teadmine, et avalikkusele on teada ca 340 sarnase suurkorporatsiooni eelotsused ning enamus nendest äriühingutest maksid mingisuguse väikese summa makse Luksemburgile. Luksemburgi SKP<sup>81</sup> aastal 2012 oli ca 42 miljardit, seega võib olla seisukohal, et eelotsustega suutis Luksemburg oma eelarvesse aastas lisada ca kuni 1% SKP-st. Võrdluseks võiks moodustada sama summa Eesti 2013 maksutuludest<sup>82</sup> kokku lausa 4%. Seega ei ole tegemist väga suurte summadega riigi mõistes.

Kui aga võrrelda nt Luksemburgi SKP-d (42 miljardit eurot) ja Fiat S.p.a. (grupi emattevõtja) 2013 aasta kogutulused (86 miljardit eurot), siis on selle probleemi majanduslik mõõde juba märkimisväärsem. Lisaks annab see küllaltki hea kuvandi sellest, millise mõõtmega äriühingutele ja gruppidele Luksemburgi maksuhalduri eelotsused olid antud.

Alates 2015 aasta algusest on Luksemburgis reguleeritud maksunduslik eelotsustusmenetlus, mis kehtib ainult otsese maksude kohta.<sup>83</sup> Nimelt on

---

<sup>79</sup> ca 250 miljonit eurott.

<sup>80</sup> Fiat Chrysler Finance Europe S.A. aastaaruanne 2014 kohta, mis sisaldab võrdlust aastaga 2013.

<sup>81</sup> Draft Budgetary Plan Grand Duchy of Luxembourg 2013-2014.

<sup>82</sup> Riigieelarve kassapõhised kulud-tulud 2013.

<sup>83</sup> Abgabenordnung (AO) reguleerib Luksemburgis ainult otseseid makse.

kehtestatud sätteid, mis reguleerivad maksunduslikku eelotsustusmenetlust äriühingute ning füüsiliste isikute maksustamise valdkonnas. Kuna kehtestatud säte ei viita kuidagi siirdehindadele, siis on käeoleval ajal argumenteerimisel, kas äriühingute maksude valdkonna mõiste kehtestatud sättes võiks hõlmata ka siirdehindasid.

Eeltoodu andis ülevaate asjaoludest, milliseid kasumeid teenisid uuritavad korporatsioonid ning milline oli maksukoormus, samuti selgitas lühidalt Luksemburgi majandusikke huve. Järgnevas peatükis vaadeldakse korporatsioone eraldi ning analüüsitakse grupiühingule antud maksundusliku eelotsuse riigiabi tunnuseid.

### **2.3.Luksemburgi juhtumite ülevaade**

Riigiabi ebaseaduslikkuse ja seaduslikkuse hindamise ja tõlgendamise kohustus lasub Euroopa Komisjonil. Selleks, et mõista/seletada komisjoni seisukohta riigiabi mõttes, on tarvis vaadelda konkreetseid kaasuseid, mis on käesoleval hetkel aktuaalsed. Ühtlasi on käesoleva töö autor seisukohal, et asjaolu, et komisjon on alustanud uurimist, ei tähenda iseenesest juba rikkumist, sest komisjoni näol ei ole tegemist erapooletu uurijaga. komisjoni tegevus on kantud liidu huvidest ning komisjoni tegevust võib võrdsustada pigem süüdistaja kui otsustaja/kohtu rolliga.

Luksemburgi maksuhalduri eelotsuste praktika avalikustamise valguses loodi maksuotsuste uurimiseks erikomisjon TAXE<sup>84</sup> (maksualaste siduvate eelotsuste ja samasuguse iseloomuga või mõjuga meetmete uurimiseks). Praeguseks on erikomisjon kogunud liikmesriikidest kokku eelotsustega seotud praktika ja

---

<sup>84</sup> Maksuotsuste erikomisjon loodi 2015. aasta veebruaris, et uurida kõikide liikmesriikide maksusüsteemide otsuseid ja uurida, kuidas lõpetada ebaõiglasel maksutaval ning võidelda maksudest kõrvalehoidumisega Euroopa Liidus. Uus komisjon püüdleb maksuotsuste läbipaistvuse poole. Erikomisjon hakkab uurima praeguseid praktikaid, erikomisjoni järeldustele tuginedes esitab majandus- ja rahanduskomisjon ettepanekud probleemide lahendamiseks.

analüüsib iga liikmesriigi praktikat riigiabi reeglitest lähtuvalt. Praeguseks pole teada, kui palju riigiabi menetlusi komisjon algatab Luksemburgi suhtes, aga erikomisjon on väljendanud, et toetab komisjoni tegevust ja rolli eelotsuste uurimiseks riigiabi andmise valguses.<sup>85</sup>

### 2.3.1. McDonalds kaesus

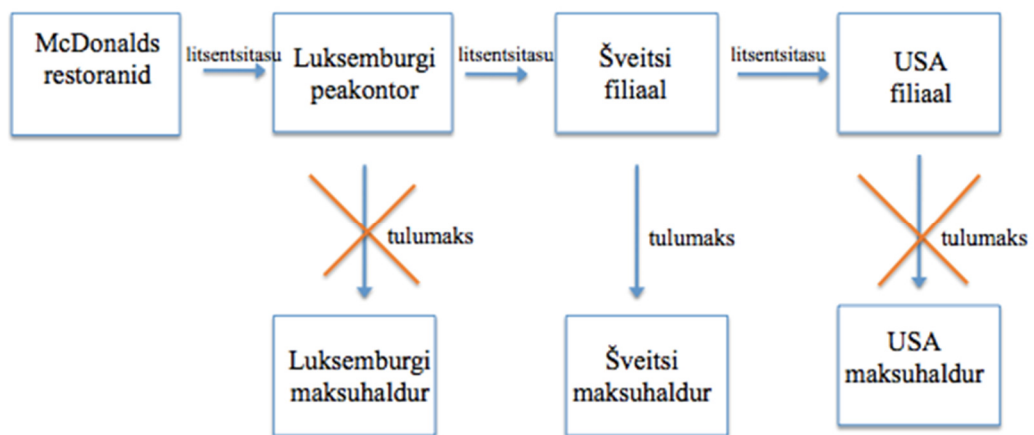
Euroopa Komisjon on teatanud, et on alustanud uurimist Luksemburgi maksuhalduri poolt antud eelotsust McDonalds'ile, millega võib olla antud McDonalds'ile soodsama maksustamise näol EL kontekstis ebaseaduslikku riigiabi.<sup>86</sup> Nimelt ei ole McDonalds Europe Franchising<sup>87</sup> alates 2009 maksnud äriühingu tulumaksu ei Luksemburgis ega Ameerika Ühendriikides. Selline olukord sai võimalikuks tänu Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide vahelisele topeltmaksustamise vältimise kokkuleppele, mille kohaselt pidi äriühingu kasum maksustatama Luksemburgi seaduste järgi Ameerika Ühendriikides ning Ameerika Ühendriikide seaduste järgi Luksemburgis. Luksemburg andis oma teise eelotsusega teada, et McDonalds Europe Franchising kasum ei ole Luksemburgis maksustatav hoolimata sellest, et oli kinnitust leidnud, et see kasum ei ole maksustatav ka USA-s. Sisuliselt tekkis olukord, kus topeltmaksustamise vältimise kokkulepest oli saanud õigustus maksuvabalt tegutseda.

---

<sup>85</sup> Draft report on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)). 20.07.2015. Euroopa Parlament.

<sup>86</sup> Euroopa Komisjoni 03.12.2015 pressiteade IP/15/6221.

<sup>87</sup> Vt. skeem.



McDonald's Europe Franchising ei ole maksnud Luksemburgis alates 2009 eelotsustest äriühingu tulumaksu, vaatamata suurele kasumile (2013. aastal rohkem kui 250 miljonit eurot). Nimetatud kasum tuleneb litsentsitasudest, mida maksavad Euroopas ja Venemaal restoranid, mis kasutavad frantsiisivõtjad kaubamärgi McDonald's ja sellega seotud teenuste kasutusõiguse eest. Ettevõtja peakorter Luksemburgis on määratud vastutavaks strateegiliste otsuste tegemise eest, kuid ettevõtjal on ka kaks filiaali – Šveitsi filiaal, mille frantsiisivõtjate tegevus on piiratud, ja Ameerika Ühendriikide filiaal, millel reaalne tegevus puudub. Ettevõtjale makstavad litsentsitasud kantakse ettevõtjasiseselt üle Ameerika Ühendriikide filiaalile.<sup>88</sup>

Luksemburgis oli maksunduslike eelotsuste traditsioon näinud ette mitteformaalse eelotsuste küsimise tava. Luksemburgi eelotsuste praktika oli kuni 2015 aasta alguseni reguleeritud peamiselt läbi õiguse üldpõhimõtete, peamiselt lähtudes hea usu põhimõttest ja õiguspärasest usaldusest, kuid regulatsiooni avalikkusele kättesaadavas seadus tekstis eraldi ette ei nähtud.<sup>89</sup>

Järgnevalt analüüsitakse konkreetset kaasust riigiabi andmise kontrollimise eesmärgiga, selleks vaadeldakse riigiabi nelja kontrollpunkti olemasolu.

<sup>88</sup> *Ibid.*

<sup>89</sup> Patrick Mischo, Franz Kerger. After “Lux Leaks”: Welcome Changes To Luxembourg’s Tax Ruling Practice. Tax Notes International. Vol 77, nr 13. 30.03.2015, lk 1197.



- Liikmesriigi vahenditest abi andmise hindamine:

Enne tehingute tegemisega alustamist on küsitud Luksemburgi maksuhaldurilt Luksemburgi residentühingu maksustamise kohta tuues välja kõik grupisisesed tehingud. Käesolevas asjas on väga olulisel kohal Ameerika Ühendriikide ja Luksemburgi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping, mille kohaselt ei olnud McDonalds'i Ameerika Ühendriikides asuv filiaal püsiv tegevuskoht. Luksemburgi seaduste järgi ei olnud ka Luksemburgis McDonalds'i tütarühingul maksukohustust. Luksemburgi maksuhalduri eelotsus on Luksemburgis õiguslikult korrektne. Nimetatud tütarühing ei olnud ka enne äriühingute vahelisi tehinguid makse maksnud, seega ei jäänud Luksemburg õiguslikult millestki ilma. Eeltoodus tulenevalt on just Luksemburgi poolse abi andmise tõendamise keeruline, kuna ei ole selgesti võimalik määratleda, millised on need riigi vahendid, millega abi on antud. Käesoleval juhul on abi andmine küsitav, kuna pole võimalik määratleda, milline oleks Luksemburgi panus/vahend.

- Konkurentsieelise tekkimise hindamine:

Juhul, kui abi andmine Luksemburgi vahenditest oleks võimalik tuvastada, peaks teiseks välja selgitama, kas antud abi on moonutanud turgu ehk kas McDonalds on kuidagi saanud konkurentsieelise. Selleks, et hinnata konkurentsieelise saamist on tarvis selgitada välja, et kuhu maksmata maksud suunati. Kas nimetatud raha jäi ettevõtlusesse? Juhul, kui tehingute suurem eesmärk oli äriühingust raha välja võtta, ei saa kaaluda turumoonutuse olemasolu. Raha väljavõtmine iseenesest ei saa anda äriühingule turul eelist. Komisjoni otsust McDonalds asjas ei ole veel teinud, kuid on väga oluline, kuidas sõnastab turumoonutuse ning konkurentsieelise komisjon oma otsuses.

- Abi valikulise iseloomu hindamine:

Juhul, kui eelnevad punktid leiaksid kinnitust, tuleks hinnata antud abi valikulisust. Ka seda punkti on keeruline hinnata, kuna pole kõrvutada samas situatsioonis teist

äriühingut. Kuna Luksemburgi maksuhaldur oma eelotsuses McDonaldsile ei seisnud enda ega Ameerika Ühendriikide huvide eest, siis võib eeldada, et sarnases situatsioonis oleks sõltumata maksukohustuslasest käitunud samaselt. Sellest tulenevalt on keeruline pidada Luksemburgi maksuhalduri tegevust valikuliseks.

Selleks, et lugeda käesolevate asjaolude põhjal Luksemburgi maksuhalduri eelotsuseid riigiabiks, peaksid kõik eeltoodud punktid esinema üheaegselt, kuid kuna sisuliselt ei ole ühegi eeltoodud punkti esinemine selge, siis on käesoleva töö autor seisukohal, et puudub põhjendus, miks peaks nimetatud eelotsust riigiabi reeglite raames menetlema. Seega on töö autor seisukohal, et käesolevas kaasuses ei ole riigiabi menetlus sobiv. Eeltoodud asjas on selge, et äriühingud on ära kasutanud auke maksuseadustes, samuti on selge, et tegemist oli äriühingute poolt amoraalse tegevusega. Eeltoodu aga ei põhjenda riigiabi reeglistiku rakendamist juba ainuüksi seetõttu, et pole selge isegi hüve, mida komisjon käesolevas asjas üritab tagada.

Kuivõrd riigiabi sisuline esinemine antud kaasuse puhul on ebaselge, siis on komisjoni tegevus vaadeldav pigem otseste maksude osas pädevuse haaramisena kui konkurentsipoliitika rakendamisena. Teoreetilises raamistikus saab siinkohal komisjoni tegevust käesoleva asja menetlemisel kindlasti lugeda pädevuse mutatsiooniks. Esiteks puudub komisjonil sõnaselge pädevus otseste maksude üle kontrolli teostamiseks ning teiseks on McDonalds'i kaasuses segane kodaniku suurim võimalik hüve, mida komisjon on asunud tagama. Kuna komisjon on riigiabi menetlust alustades haaranud endale ise uue pädevuse, siis saab olla seisukohal, et sellist komisjoni pädevuse mutatsiooni on põhjendatud pidada ekspansiooniks ehk kõige radikaalsemaks pädevuse mutatsioonivormiks.

### 3.2. Koch Industries kaasus

Koch Industries Inc. asjas ei ole komisjon menetlust alustanud, kuid Koch situatsiooni on huvitav vaadelda just seetõttu, et Koch tehingutest on kõige selgemalt tuletatav tehingute võimalik tegelik eesmärk äriühingust raha välja võtta

ning tõenäoliselt on selles asjas kõige paremini eeldatav ka väljavõetud raha sihtkoht.

Koch impeerium on suuruselt teine eraomanduses olev äri USAs, mis on kontrollitud õdede-vendade poolt, kes rahastavad poliitilisi kampaaniaid. Koch Industries Inc tütarühing Luksemburgis asuv Arteva Europe S.a.r.l. on äriühing, mis ei paista eriti millegagi silma. Seal ei ole palgalisi töötajaid ning oma registreeritud aadressi Luksemburgis jagab veel umbes 670 teise äriühinguga. Tagasihoidlikust kuvandist hoolimata näitavad raamatupidamisandmed, et Arteva Europe tegutseb suure grupisisesena pangana, mis on Koch Industries'ile rahaliseks torustikuks tulude liigutamiseks. Selle konglomeraadi<sup>90</sup> aastakäive on 115 miljardit dollarit<sup>91</sup>, mis teeb sellest Ameerika suuruselt teise eraettevõtjate impeeriumi.

Eelotsuses kirjeldatud tehingud: Invista B.V. annab 736 miljonit dollarit laenu Ameerika filiaalile, mis omakorda andis intressivaba laenu tagasi Invista B.V.-le. Invista B.V. loovutab intressivaba laenu summas 736 miljonit dollarit KoSa US Investments S.a.r.l.-le. KoSa US Investments S.a.r.l. annab intressivaba laenu Ameerika filiaalile. Selliselt on Ameerika filiaal sama laenu andja ja võtja ning laen tühistatakse.

Invista B.V. kannab 300 miljonit dollarit Arteva Global Holdings B.V.-le ning 10 päeva hiljem kannab Arteva Global Holdings B.V. 175 miljonit dollarit tagasi. Nimetatud tehing nimetati "varjatud üleandmiseks" ja oli maksuvaba. Invista B.V. kannab 175 miljonit dollarit KoSa Lux Finance B.V.-le. Nimetatud tehing nimetati "mitteametlikuks üleandmiseks" ning ei loo maksutulu. Invista Technologies S.a.r.l. annab 177 miljonit dollarit laenu KoSa UK Ltd.-le. 177 miljonit dollarit arvatakse välja äriühingu maksustatavast tulust. Üks tütarühing likvideeritakse ning likvideerimisel saadav vara arvatakse maksustatavast tulust välja. Invista Technologies S.a.r.l. annab oma intellektuaalse omandi õigused Šveitsi filiaalilt

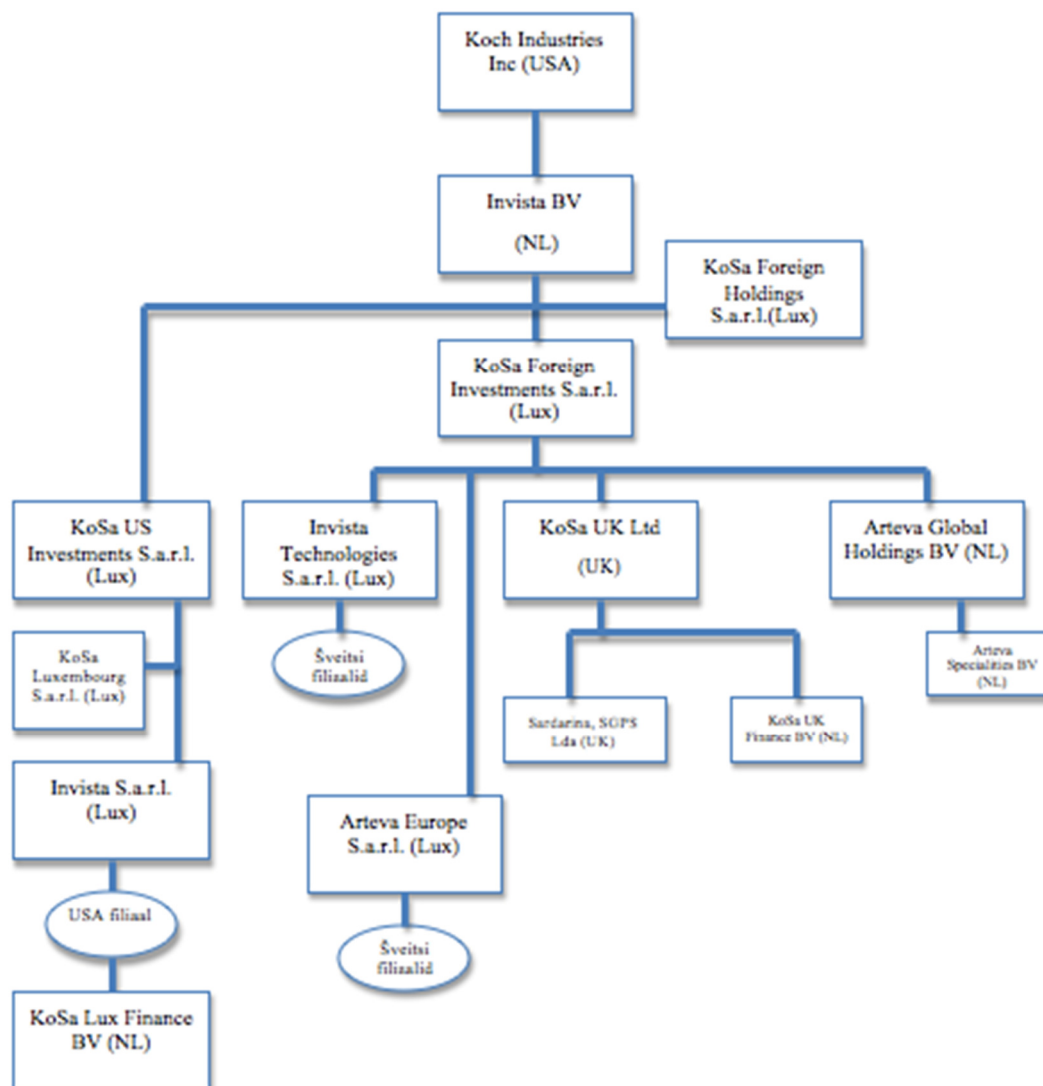
---

<sup>90</sup> suurettevõtte, mille alamüksused tegelevad omavahel vähe seotud tegevustega.

<sup>91</sup> Ca 107 miljardit eurot.

Luksemburgi ning sealt edasi Mehhikosse. Kokkuvõttes, kogu kasum suunati Šveitsi filiaali ning oli äriühingu tulumaksust Luksemburgis vabastatud.

Riigiabi seisukohast on kõige olulisemad asjaolud siinkohal, et äriühing on saanud eelotsuse, millega on tulumaksu tasutud minimaalselt ning tehingute asjaolud on pigem olulised just hindamaks, kas eelotsuse tõttu võis tekkida konkurentsieelis.



Arteva Europe sai teistelt grupiühingutelt väga kõrget intressi, tänu millele oli äriühing nelja aastaga teeninud teistelt grupiühingutelt intressitulu 208 miljonit dollarit<sup>92</sup> ning sellelt maksnud makse Luksemburgile 10 miljonit dollarit<sup>93</sup>.

<sup>92</sup> Ca 194 miljonit eurot.

<sup>93</sup> Ca 9,3 miljonit eurot.

Luksemburgi residendil Arteva Europe'l asus Šveitsis filiaal, läbi mille toimusid grupisisesed laenutehingud. Suurem osa äriühingu tuludest on suunatud Šveitsi ning väga väikene osa äriühingu tuludest moodustub Luksemburgis, selliselt saab äriühing kasutada Šveitsi maksusoodustusi ning samal ajal hoida Luksemburgis maksukohustust võimalikult madalana.

Järgnevalt analüüsitakse konkreetset kaasust riigiabi andmise kontrollimise eesmärgiga, selleks vaadeldakse riigiabi nelja kontrollpunkti olemasolu.

- Liikmesriigi vahenditest abi andmise hindamine:

Sarnaselt McDonaldsi juhtumiga ei ole kindel, kas nn abi on tulnud Luksemburgi vahenditest, kuna Luksemburg ei jäänud millestki ilma, vaid sai ainult võita. Käesoleval juhul on abi andmine küsitav, kuna pole võimalik määratleda, milline oleks Luksemburgi panus/vahend.

- Konkurentsieelise tekkimise hindamine:

Käesolevas asjas aga on kõige paremini võimalik tuvastada, et konkurentsieelist tõenäoliselt nn optimeeritud maksude arvelt ei tekkinud, kuna eesmärk tundub pigem olevat raha ettevõtlusest välja võtmine. Seda just lähtuvalt asjaolust, et vennad Kochid on väga aktiivsed poliitikarahastajad Ameerika Ühendriikides. 2015 septembris on üks vendadest Charles Koch andnud ajakiri Forbes'ile teada, et valimiskandidaatide rahastamiseks kulub kuni 300 miljonit dollarit ja teine kuni 600 miljonit dollarit kulub jõupingutustele õigussüsteemi parendamiseks.<sup>94</sup> Kuigi esmapilgul tundub eelotsuste küsimise eesmärk selge, ei saa välistada, et mingisuguseid siseturu moonutused olid siiski võimalikud.

---

<sup>94</sup> Chloe Sorvino, The Biggest, Most Influential Political Donors On The 2015 Forbes 400, 30.09.2015.

Eeltoodust tulenevalt võib järeldada, et enamus nendest miljonitest, mida Luksemburgi maksuhalduri eelotsuse abiga sai optimeerida, võis kuluda Ameerikas poliitpropagandale. Sellest tulenevalt võib ära langeda üks riigiabi reeglistiku valguses väga oluline asjaolu. Nimelt on riigiabi reeglistik rakendatav, kui riigiabi saaja on saanud turul mingi eelise tänu antud abile. Koch puhul oleks turul eelise saamise tõendamine keeruline ning pigem võivad tehingud viidata raha väljavõtmisele äritegevusest. Eeltoodust nähtub, et need tegevused pigem ei olnud suunatud turul eelise saamiseks. Pole selge, kuidas sai siinkohal toimuda turu moonutamine, kuid moonutust iseenesest ei saa välistada. Kuna Koch kaasust uurides tuleb pigem välja eesmärk raha äriühingutest välja võtta, siis võiks Koch tegevus pigem kvalifitseeruda rahapesuks. Sellisel juhul aga ei ole riigiabi reeglistiku rakendamine põhjendatud ning riigiabi menetlus pole selleks mõeldud.

- Abi valikulise iseloomu hindamine:

Antud abi valikulisust on keeruline tuvastada, kuna ajakirjanduses on avaldatud üle 300 korporatsiooni kohta samasugust kohtlemist.

Kuna komisjonil lasub avalik surve Luksemburgi eelotsuste osas midagi ette võtta ja Parlament on samuti väljendanud toetust komisjoni tegevusele eelotsuste osas, siis on selge, et olulisemate kaasuste raames on komisjoni eesmärk kindlasti riigiabimenetlus algatada. Juhul kui Koch asjas peaks algatatama riigiabi menetlus, jääks segaseks, et mis kaalutlustest saaks lähtuda komisjon võimaliku riigiabi menetluse alustamisel. Praegusel juhul tundub, et komisjon asuks sellisel juhul liikmesriigi kodaniku hüvede kaitsmise asemel kaitsma pigem Ameerika Ühendriikide hüvesid. Koch Industries on Ameerika Ühendriikide äriühing, mida kontrollitakse Kansase osariigist. Koch Industries Inc on oma koduleheküljel andnud teada, et on ülemaailmselt 100 000-le töötajale tööandjaks, milledest 60 000 töötavad Ameerika Ühendriikides. Eeltoodu viitab asjaolule, et Koch'i tuleks pidada eelkõige Ameerika Ühendriikide ettevõtjaks, kelle peamine tegevuskoht ja tulu tekib Ameerika Ühendriikides.

Analüüsist tulenevalt ei näe käesoleva töö autor Koch kaasuses võimalust rakendada riigiabi reeglistikku.

### 3.3. Fiat'i kaasus

Euroopa Komisjon on muuhulgas Luksemburgi (Fiat) ja Hollandi (Starbucks) maksuhalduri eelotsused võtnud uurimise alla, kuna on kahtlust arvata, et need eelotsused on mõlema ettevõtja puhul vähendanud nende maksukohustust ning EL kontekstis võib olla tegemist ebaseadusliku riigiabiga.

Euroopa Kohus<sup>95</sup> on sõnastanud riigiabi valdkonnas tõendamisnõuded, mille kohaselt on komisjon kohustatud viima vaatlusaluste meetmete uurimise läbi hoolikalt ja erapooletult, et tal oleks võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid, et teha lõplik otsus, millega tuvastatakse abi olemasolu või vajaduse korral selle kokkusobimatus või ebaseaduslikkus.

Kui komisjon on oma seisukoha liikmesriigile (võimalikule riigiabi andjale) edastanud, läheb tõendamiskoormus üle liikmesriigile. Sellest tulenevalt on riigiabi menetlus komisjoni jaoks küllaltki mugav.

Komisjon on Fiat kaasuses teinud otsuse, milles on leidnud, et Luksemburgi maksuhaldur on oma eelotsusega vähendanud Fiat Finance<sup>96</sup> maksukohustust kokku 20-30 miljonit eurot<sup>97</sup>. Komisjoni analüüs näitas, et äriühingu maksustatav kasum Luksemburgis oleks olnud 20 korda kõrgem, kui tehingud oleks tehtud turu tingimustes.

---

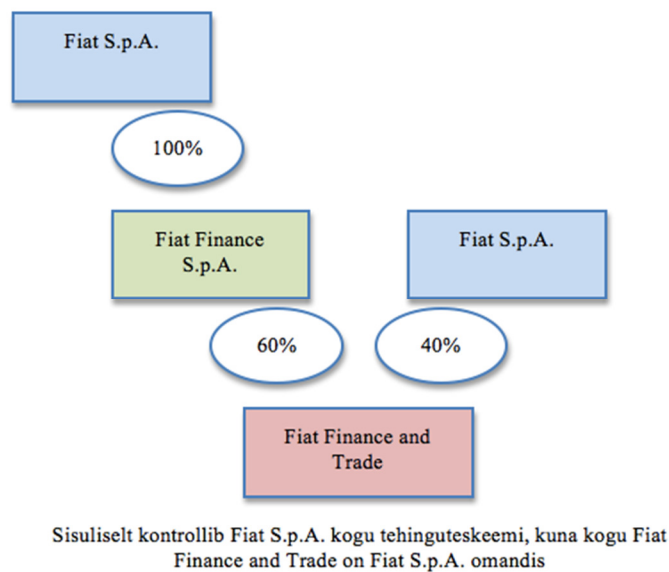
<sup>95</sup> Euroopa Kohtu otsus 2.09.2010, asjas C-290/07, *Komisjon vs. Scott*.

<sup>96</sup> Vt. skeemi.

<sup>97</sup> Alates aastast 2012.

Fiat Finance S.p.A. on Itaalia põhine varadega tegelev ettevõtja, mis vastutab Itaalias asuvate grupisiseste äriühingute finantstehingute koordineerimise eest. Fiat Finance and Trade Ltd. tegutseb varahaldurina grupisisestele äriühingutele, mis asetsevad Euroopas. Lisaks omab Fiat Finance and Trade 100%-liselt omakorda Fiat Finance North America't, mis tegeleb USA siseste grupiühingutega ning Fiat Finance Canada't, mis tegeleb Kanadas asuvate grupiühingutega.

Fiat Finance and Trade oli 100%-liselt kontrollitud Fiat S.p.A. poolt.



Oktoobris 2014 ühinesid Fiat S.p.A. ja Exor S.p.A. ning loodi Fiat Chrysler Automobiles NV (sisuliselt Fiat grupi emaettevõtja). Seni oli Fiat Grupi emaettevõtjaks Fiat S.p.A. Fiat S.p.A. 2013 aasta tulud olid 86 816 miljonit eurot ning kasum oli 1 951 miljonit eurot. 2012 aasta tulud olid 83 957 miljonit eurot ning kasum oli 896 miljonit eurot.

Järgnevalt analüüsitakse konkreetset kaasust riigiabi andmise kontrollimise eesmärgiga, selleks vaadeldakse riigiabi nelja kontrollpunkti olemasolu.

- Abi andmise hindamine:



Komisjon on oma otsuses leidnud, et eelotsusega on Luksemburg vähendanud riigiressursse ning sellest sõltuvalt on abi andmine tuvastatud. Käesoleva töö autor on seisukohal, et iseenesest asjaolu, et Luksemburg on teinud eelotsuse ei tähenda kohe abi andmist. Komisjon pidanuks välja tooma ka eelotsustele eelnenud olukorra, sest riigiabi reeglistiku eesmärk on taastada abile eelnenud olukord. Juhul, kui Fiat Finance and Trade tõesti maksis eelnevalt tavalistel alustel tulumaksu, siis võib tegemist olla abi andmisega, kui aga enne eelotsust nimetatud äriühing ei tegutsenud või tegutses vähesel määral ning tulusid ei olnud, siis ei saa rääkida Luksemburgi ressursside vähenemisest. Komisjon on oma otsuses sõnastanud vajadust luua olukord, kui eelotsust poleks. See aga ei pruugi samastuda olukorraga enne eelotsust. Kuna paljuski on äriühingute skeemidest näha maksude optimeerimise eesmärk, siis eelotsuse puudumisel oluks eelduslikult tulu tekkimise koht hoopiski mujal. Riigiabi reeglistik näeb selgelt ette eesmärgi taastada enne abi andmist valitsenud olukord. Õiguskindluse tagamiseks on asjakohane määratleda asjaolud, mille alusel riigiabi loetakse olemasolevaks abiks.<sup>98</sup> Komisjon on oma otsuses sellest punktist nn üle astunud ja omistanud abi Luksemburgile.

Eeltoodust tulenevalt ei ole komisjoni otsus abi andmise tõendamise osas adekvaatne ning sellest tulenevalt on abi andmine tegelikkuses küsitav.

- Konkurentsieelise tekkimise ja abi valikulise iseloomu hindamine:

Nende osas on komisjon oma otsuses tõlgendanud Euroopa Kohtu otsust<sup>99</sup> ning leidnud, et kui maksustamise meetod ei lähtu turuväärtuse põhimõttest ning tagab madalama maksumäära, siis annab see ettevõtjale valikulise eelise. Eelist ennast komisjon ei ole välja toonud. Sarnaselt on komisjon oma otsuses selgitanud

---

<sup>98</sup> Nõukogu määrus (EL) 2015/1589, 13. juuli 2015, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (kodifitseeritud tekst).

<sup>99</sup> Euroopa Kohtu otsus 22.06.2006, liidetud asjades C-182/03 ja C-217/03, *Belgia, Forum vs Komisjon*, punkt 95.

valikulisuse olemasolu. Komisjon on tõlgendanud Euroopa Kohtu otsust<sup>100</sup> selliselt, et üldise meetme individuaalne kohaldamine võtab valikulise meetme omadused kui otsustusõiguse kasutamine läheb kaugemale lihtsalt objektiivsete kriteeriumite alusel maksutulu juhtimisest. Seega on komisjoni seisukohalt ebaoluline muuhulgas asjaolu, et samasugust või sarnast kohtlemist said veel ca 300 ettevõtjat ning siseriiklikult tundus tegemist olevat pigem maksuhalduri tavaga kui erikohtlemisega. Komisjon on oma otsuses pikalt selgitanud asjaolusid, miks ei saanud eelotsus lähtuda turuväärtuse põhimõttest ning sellele kogu otsuse üles ehitanud.

Luksemburg on oma ametlikul veebilehel andnud teada, ei nõustu Euroopa Komisjoni otsusega ja leiab, et Euroopa Komisjon on kasutanud ebaharilikke kriteeriume ebaseadusliku riigiabi andmise hindamisel. Nt ei ole komisjon hinnanud, kas Fiat on eelotsuse tõttu ka siseriiklikul tasandil konkurentsieelise saanud. Luksemburg leiab, et on järginud rahvusvahelisi standardeid eriti turuväärtuse põhimõtet, mida kohaldatakse siirdehindadega ning riigiabi reegleid.<sup>101</sup>

Käeolevaks ajaks on komisjoni menetluste alt võimalik tuvastada, et Fiat on otsustanud selle asjaga ka Euroopa Kohtusse minna, sest nimetatud riigiabi menetlusega on seotud üks kohtuasjanumber selgitusega Fiat.

Fiat asjas on positiivne asjaolu, et on võimalik tuvastada komisjoni seisukohast see hüve, mida ta kaitsma ja tagama on asunud. Kuna tegemist on peamiselt liidus tegutseva ettevõtjaga, siis on põhjendatud liidu kodaniku parima hüve tagamine. Teisetine on olukord siis, kui komisjon algataks riigiabi menetluse nende ettevõtjate eelotsuste osas, mis peamiselt tegutsevad ja teenivad tulu Ameerika Ühendriikides ning kasutasid Luksemburgi lihtsalt vahendina maksustatava tulu minimeerimiseks.

---

<sup>100</sup> Euroopa Kohtu otsus 26.09.1996, asjas C-241/94, *Prantsusmaa vs Komisjon*, punktid 23 ja 24.

<sup>101</sup> Luksemburgi seisukoht 21.10.2015 Euroopa Komisjoni otsusele.

### 3.4. Euroopa Komisjoni seisukoht

Euroopa Komisjon on 21.10.2015 teinud Fiat asjas otsuse<sup>102</sup>, mis annab selge sõnumi: siseriiklikud võimud ei tohi anda ühelegi ükskõik kui suurele ja mõjuvõimsale ettevõtjale ebaõiglast konkurentsieelist. Eelotsused, mida Euroopa Komisjon uuris, kinnitasid ettevõtjate poolt esitatud keeruliste tehingutega nõustumist. Komisjon leidis palju erinevaid meetodeid, üks keerulisem kui teine. Skeemides oli kunstlikult pandud hinnad grupisestele tehingutele. Need tehingud liigutasid kasumit grupisiseselt ühest ettevõttest teise ilma igasuguse majandusliku põhjusega. Selliste tehingute tulemusel loodi olukord, kus ettevõtjal maksukohustust sisuliselt ei tekkinudki. Komisjoni otsus näitab, et eelotsustega kinnitatud kunstlikud ja keerulised suunised ei saa varjata äriühingu tegelikku kasumit, mis tuleb korralikult ja täielikult tasuda. Komisjon andis veel selgituse, et eelotsused kui sellised on seaduslikud, kui maksuhaldur selgitab äriühingule, kuidas äriühingute tulumaks arvutatakse, kuid eelotsused ei tohi kinnitada ettevõtja poolt välja pakutud grupisestele tehingute hindasid, mis ei ole turuhinnad, vaid mida kutsutakse siirdehindadeks<sup>103</sup>. Sellise käitumisega kahjustab maksuhaldur kõiki eraldiseisvaid äriühinguid, mis ei kuulu gruppidesse. Need äriühingud on maksustatud nende tegeliku kasumi põhjal kuna need maksavad turuhinda kasutatud teenuste ja asjade eest.

Ajakirjanduse andmetel sai nt Coach Inc tänu Luksemburgi maksuhalduri eelotsusele oma 36,7 miljoni euro kasumi kohta maksta 250 000 eurot makse, mis tähendab, et maksukohustus oli alla 1%.<sup>104</sup>

---

<sup>102</sup> Euroopa Komisjoni 21.10.2015 pressiteade IP/15/5880.

<sup>103</sup> Seotud isikute vahel tehtud tehingu hind ehk siirdehind peab olema vastavuses omavahel mitteseotud isikute vahel sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu hinnaga.

<sup>104</sup> Leslie Wayne, Kelly Carr, Marina Walker Guevara, Mar Cabra, Michael Hudson. Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg.

Komisjoni otsuse tulemusel peavad Luksemburg ja Holland maksmata maksud Fiat'ilt ja Starbucks'ilt välja nõudma, selleks et kõrvaldada ebaõiglane konkurentsieelis, mida nimetatud äriühingud said nautida ja need äriühingud saaksid asetseda teiste äriühingutega samal positsioonil.

Kuna LuxLeaks andmetel sai Luksemburgi maksuhalduri eelotsustega maksusoodustusi rohkem kui 300 äriühingut, siis siseriiklikus kontekstis ei saa rääkida valikulisest konkurentsieelisest. Lisaks pole välistatud, et nende eelotsuste tulemusel said tegelikult ka konkurendid mingeid sarnaseid tehinguid kasutades maksukohustust vähendada<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> Konkurentidel lihtsalt polnud küsitud selleks eelotsust, aga tulenevalt asjaolust, et Luksemburgi maksuhaldur aktsepteeris selliseid kunstlikke tehinguid kasumi ümberpaigutamiseks, võib eeldada, et ka konkurentide puhul võisid sarnased tehingud nende maksukohustust vähendada.

### III LUKSEMBURGI MAKSUHALDURI EELOTSUSTUSMENETLUSE ANALÜÜS RIIGIABI REEGLISTIKU VALGUSES

#### 3.1. Järeldused kaasustest ja teadaolevatest asjaoludest

Kaja Kallas on ühtse turu eesmärkidena muuhulgas toonud välja konkurentsi stimuleerimise, tarbijatele suurema valikuvõimaluse andmise ja tehingute kulude vähendamise.<sup>106</sup> Kas ka äriühingud võiksid olla siseturul vaadeldavad tarbijatena?

Asjaolu, et Luksemburgi maksuhaldur on võimaldanud suurele osale suurkorporatsioonidele soodsamad maksutingimusi võiks olla vaadeldav siseturul tavalise konkurentsiolukorrana liikmesriikide vahel. Luksemburgi maksuhalduri eelotsused olid eeldatavalt kantud võimalusest saada Luksemburgi juurde residentettevõtjaid, millel tekivad Luksemburgis maksukohustused. Juhul, kui Luksemburg ei oleks nende konkreetsete korporatsioonide osas selliseid eelotsuseid teinud, oleksid need ettevõtjad tõenäoliselt läinud sarnast lahendust teisest liikmesriigist või väljastpoolt liitu otsima. Sisuliselt kasutas Luksemburg ära konkurentsielise teiste liikmesriikide ees. Siseturg peab oma ideest lähtuvalt andma tarbijale suurema valikuvõimaluse ning selles olukorras saab sisuliselt tarbijaks lugeda nt suurkorporatsiooni, kes siis saab valida, millises liikmesriigis oleks tal kõige soodsam oma tulude pealt makse maksta.

Kölni Ülikooli emeritprofessor Klaus Tipke on väitnud tulumaksu kohta, et „kunagine maksude kuninganna on degenerereerunud lollide maksuks, mida maksavad need, kellel on vähe infot või kes ei tarbi kvaliteetset maksunõustamist, või need, kellel puuduvad maksude optimeerimise võimalused (nt palgatöötajad)“<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> Kaja Kallas. Euroopa Toimiv siseturg – kas müüt või tegelikkus? Loeng, 28.10.2104, Tartu.

<sup>107</sup> K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. 16. tr. Köln, 1998, lk 224. Viidatud läbi K. Lind. Tulu mõiste. Juridica V/2003, lk 341.

### 3.2. Kas Luksemburg oleks pidanud teisti tegutsema?

Praegusel juhul oli suurkorporatsioonidel olemas võimalus maksude optimeerimiseks ja seda tänu Luksemburgi maksuhaldurile. Luksemburg eeldatavasti või tulenevalt mõnede kõnealuste korporatsioonide Luksemburgi residentühingute aastaaruannetest nähtuvalt olulist maksutulu nendelt “pisikestelt” tütarühingutelt ei saanud, kuid ka midagi on parem kui mitte midagi. Seega nendest eelotsustest lähtuvalt said mõlemad pooled, nii Luksemburg kui suurkorporatsioon ainult võita. Kui Luksemburg ei oleks ettevõtjate poolt pakutud maksuskeemidega nõustunud, siis oleksid suure tõenäosusega need ettevõtjad üldse liikunud oma skeemidega järgmisesse liikmesriiki ja eelduslikult mitte “suurde”, vaid endiselt mõnda “väikesesse” liikmesriiki, millel oleks Luksemburgist enam olnud tahet mingitki maksu riigieelarvesse juurde teenida. Asjaolu, et avalikustatud on suurusjärgus 340 suurkorporatsiooni tütarühingu, mis said Luksemburgi maksuhaldurilt sarnast kohtlemist, siis on õigustamatu rääkida Luksemburgi poolt valikulisest kohtlemisest. Enamus Luksemburgi residendist tütarühingutest olid “pisikesed” ühingud väikese kontori ja minimaalse töötajaskonnaga. Kui needsamad korporatsioonid oleksid oma tulused liigutanud läbi Eesti residentühingu, kas ka siis oleks komisjon saanud kahtlustada riigiabi andmist? Eestis on ju kogu äriühingu jagamata tulu maksuvaba.

Käesoleva töö autor on seisukohal, et riigiabi reeglistiku mõttes valikulist iseloomu Luksemburgi eelotsustest on väga keeruline tuvastada. Esiteks sel põhjusel, et neid konkreetseid Luksemburgi tütarühinguid enamasti maksustatigi teiste sarnastega võrdsetel alustel ning kui avalikustatud eelotsuste maht on 300-340 sarnast eelotsust, siis ei ole võimalik vaadelda neid ettevõtjaid kui erandeid. Teiseks ei ole võimalik selgitada välja kuidas sai toimuda turumoonutus, sest ei ole teada, et need skeemid oleksid loodud konkurentsieelise saamiseks. Pigem tuleb erinevate korporatsioonide kaasuste asjaolude uurimisel välja, et tehtud õiguskujunduste suurem eesmärk oli raha ettevõtlusest välja viia. Olukord, kui äriühing saadud vahendid ettevõtlusest välja suunab, ei saa tekitada sellele äriühingule konkurentsieelist turul. Pigem võib tegemist olla rahapesuga.

Juhul kui Luksemburgi maksuhaldur äriühingute esitatud õiguskujundustest ka luges välja äriühingute tegeliku eesmärgi, siis Luksemburg sellest tegelikkuses kahju kuidagi ei saanud saada. Enamus avalikustatud äriühingutest olid Ameerika Ühendriikide juurtega ning laiemalt tegutsevad ja juhitud Ameerika Ühendriikidest. Sellest tulenevalt ei ole tegelikult Luksemburg tegutsenud teiste liikmesriikide maksubaaside arvelt, vaid kui Luksemburg ei oleks selliseid õiguskujundusi võimaldanud, siis oleksid need äriühingud leidnud teise “võimaluse” kas liidus või väljaspool liitu. Kas tegemist ongi Luksemburgi eripäraga? Finantssektori “hall” teenus? Sisuliselt ei olnud ei äriühingutel ega Luksemburgil kaotada midagi, ainult võita.

Laias plaanis möönab käesoleva töö autor, et ühe riigi seadustest ja huvidest lähtuv tegevus investeringute riiki meelitamisel toimub enamasti teiste riikide maksubaaside õonestamise arvelt. Töös käsitletud kaasuste raames on selgesti näha, et investeringute riiki meelitamiseks on omahuvi moraali kõrval olulisemal kohal ning sellest tulenevalt „kannatavad“ need liikmesriigid, mis on kas moraalsed või seadusekuulekad.

### **3.3. Euroopa Komisjoni motiivid käsitletud juhtumite riigiabina käsitlemisel**

Arusaamatu on komisjoni eesmärk ja motivatsioon nende korporatsioonide osas, mis on Ameerika Ühendriikidest juhitud, kuna komisjoni laiemaks kohustuseks on tagada liikmesriigi kodanikule suurim võimalik hüve. Tulenevalt asjaolust, et riigiabi reeglistik nõuab ebaseadusliku riigiabi esinemisel esialgse olukorra taastamist, on arusaamatu, mis oleks liidu kodanikul siis paremini, kui need korporatsioonid ei oleks Luksemburgis tegutsenud. Halvimal juhul ei oleks need siis üldse liidus tegutsenud. Sellisel juhul oleks jäänud saamata seegi, mis praegusel juhul oli saada. Sellest tulenevalt on komisjon asunud pigem kaitsma Ameerika Ühendriikide kui liidu kodaniku hüvesid.

Maksudest kõrvalehoidumise võimalused ei ole ainult illegaalsed, makse on võimalik vältida ka seaduslikul viisil. Pahatihti viivad sellised vangerdused aga riigiga hoopis pahuksisse, sest lubatuse ja keelatus vahel jääb kitsas piir, millest on kerge üle astuda. Olgu rõhutatud, et maksude planeerimise tulemusel saavutatakse madal maksukohustus, kasutades selleks seaduses lubatud võimalusi. Maksuplaneerimine erineb maksudest kõrvalehoidumisest aga selle poolest, et kasutatakse formaalselt lubatud tehinguid, millel peab olema põhjendatud majanduslik sisu. Kui tehingutel puudub majanduslik sisu ja põhjendus, võib maksuhaldur maksustamisel tehingud ümber hinnata.<sup>108</sup>

Luksemburgi maksuhaldurilt eelotsused saanud korporatsioonid tegid rohkelt keerukaid tehinguid, kuid ei saa eeldada, et nendel tehingutel ei olnud iseseisvat majanduslikku sisu peale maksukasu saamise. Ei saa välistada, et eesmärk muuhulgas võiski olla struktuuri lihtsustamine nagu paljudes eelotsustustaotlustes oli väljendatud. Ka sellisel tegevusel saab olla iseseisev majanduslik sisu.

Rahvusvaheline maksuõigus pakub väga avaraid maksuplaneerimise võimalusi, sest kollisioonid eri riikide maksuseaduste vahel võivad anda olulisi maksueelseid. Legaalse maksuplaneerimisega on tegemist niikaua, kui maksumaksja valitud tehingu või toimingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule. Maksude optimeerimist (maksuplaneerimist) ei saa iseenesest pidada maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks. Selline tegevus on aktsepteeritav — kui see jääb maksuseadusega lubatu raamidesse.<sup>109</sup>

Kõiki teadaolevaid asjaolusid arvesse võttes tundub, et komisjon on võtnud endale pigem heidutaja rolli, seda just tulenevalt asjaolust, et enamustes nendes asjades ei ole võimalik eelotsuse andmise eelset seisust taastada ning vähetõenäoline on nende nn maksmata maksude reaalne maksmine. Käesoleva töö autor on seisukohal, et

---

<sup>108</sup> Jaana Lehiste. Maksudest kõrvalehoidumise olulisemad põhjused ja probleemid. EML ajakiri Maksumaksja, nr 6/7, 2013.

<sup>109</sup> *Ibid.*



komisjon on pigem asunud tegutsema seetõttu, et on teada, et nende äriühingute poolne nn maksude optimeerimine on amoraalne tegevus ning kuna riigiabi reeglistik just selliste suurte äriühingute pärast loodud ongi, siis oli see kõige loogilisem samm alustada riigiabi menetlust.

Maksudest kõrvalehoidumine (nt. LuxLeaks, hilisem Panama paberid) on tingitud vajaduse liidus ühtse maksupoliitika järele. Sellest tingituna on astutud samme nt äriühingute tulumaksubaasi ühtlustamiseks.

Isegi kui nõustuda, et õiguskordade mitmepalgelisus on – nagu looduslik mitmekesisus – iseenesest väärtuslik, jääb kõigest hoolimata püsima vajadus lõplike, kõigi liikmesriikide suhtes kehtivate otsuste järele. Vahel on ka ühetaolisus iseenesest väärtuslik, eriti siis, kui kõne all on õiguse ühetaoline kohaldamine.<sup>110</sup>

Käesoleva töö autor mõonnab, et õiguse ühetaoline kohaldamine kipub siiski enam teenima suurriikide huve kui väike- ja ääriikide huve. Samas siseturu idee jällegi peab pakkuma pikaajaliselt kõige paremat ressursside jaotumist, mistõttu teoreetiliselt peaksid õiguse ühetaolisest kohaldamisest võitma pikaajaliselt ka väike- ja ääriigid. Töö autor jääb eeltoodud võimalikkuse osas kahtlevale seisukohale, kuna liikmesriikide nõ stardipositsioonid on erinevad ning sellest tulenevalt ei saa õiguse ühetaoline kohaldamine liikmesriike ühtsetaoliselt mõjutada.

Nagu töös analüüsitud kaasustest oli näha, siis on komisjon rakendanud võimu absorptsiooni ja ekspansiooni korras ehk aluslepingutest komisjonile käesolevas töös käsitletud kaasuste menetlemiseks sõnaselget pädevust ei tulene. Töö autor on seisukohal, et komisjoni poolt algatatud riigiabi menetlused on pigem „heidutusefektiks“, kui realselt eesmärgiga taastada esialgne olukord.

---

<sup>110</sup> Hent Kalmo. Kes peaks kaitsma Eesti põhiseadust? *Juridica*, 2010, nr 5, lk 334.

### 3.4. Tegevused kui tuvastatud on keelatud riigiabina kvalifitseeruv abi

Kui komisjon on liikmesriigi tegevuse ebaseaduslikuks riigiabiks hinnanud, paneb komisjon liikmesriigile riigiabi tagasinõudmise kohustuse.<sup>111</sup> Seega tekib Luksemburgil kohustus eelotsuste tõttu “maksmata maksud” nõuda sisse.

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium<sup>112</sup> on väljendatud seisukohta, et demokraatliku ja sotsiaalse õigusriigi põhimõtete kehtivus Eestis tähendab Euroopa õigusruumis tunnustatud õiguse üldpõhimõtete kehtivust. Selliste põhimõtete hulka kuulub ka õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõte.

Kuna tegemist on Euroopa õigusruumist tulnud põhimõtetega, siis on põhjendatud eeldada, et kõnealused suurkorporatsioonid tuginevad Luksemburgi vastu tõenäoliselt eelkõige õiguspärase ootuse põhimõttele. Euroopa Kohus on riigiabi saajate kahjunõuete esitamise võimalust oluliselt piiranud, leides, et riigiabi saaja ei saa tugineda õiguspärasele ootusele, et abi on seaduslik, kui see pole antud ELTL artiklis 108 ette nähtud protseduuri järgides. Hoolas ettevõtja peaks suutma kindlaks teha, kas protseduuri on järgitud või mitte. Kui abi on ebaseaduslik, ei saa tugineda õiguspärasele ootusele, et see on seaduslik.<sup>113</sup> Samal seisukohal on Euroopa Kohus olnud ka hiljem.<sup>114</sup>

Euroopa Kohus on möönnud, et võib esineda erandlikke asjaolusid, mis võivad õigustada õiguspärast ootust, et abi on seaduslik.<sup>115</sup> Kõnealuste eelotsuste puhul oli siseriiklikult seaduslike otsustega. Heauskus on sisuliselt Euroopa Kohtu poolt riigiabi asjades välistatud.<sup>116</sup>

---

<sup>111</sup> Euroopa Kohtu otsus 12.06.1973, asjas C-70/72, *Komisjon vs Saksamaa*, p 13.

<sup>112</sup> Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 30.09.1998 otsus nr 3-4-1-6-98.

<sup>113</sup> Euroopa Kohtu otsus 20.09.1990, asjas C-5/89, *Komisjon vs. Saksamaa*, p 14.

<sup>114</sup> Euroopa Kohtu otsus 20.03.1997, asjas C-24/95, *Alcan Deutschland*, p 25.

<sup>115</sup> Euroopa Kohtu otsus 12.06.1973, asjas C-70/72, *Komisjon vs Saksamaa*, p 16.

<sup>116</sup> Euroopa Kohtu otsus 20.03.1997, asjas C-24/95, *Alcan Deutschland*, p 54.

Parlament on muuhulgas väljendanud seisukohta, et selle sisse nõutud raha peaks saama tegelikult need teised liikmesriigid, kelle huve on riivatud.<sup>117</sup>

Euroopa Liidu õigus ei näe ette abisaaja vastutust olukorras, kus ta ei ole kontrollinud, kas riigiabist oli kohaselt komisjoni teavitatud. Seega puudub kahjunõue abisaaja vastu riigiabi reeglite alusel. Samas on Euroopa Kohus märkinud, et see ei piira siiski mingil viisil abisaaja vastu esitatud kahjunõuete rahuldamise võimalikkust liikmesriigi materiaalõiguse alusel, täpsemalt lepinguvälise vastutuse reeglite alusel. Nii võib abisaaja liikmesriigi õiguse alusel vastutada juhul, kui vastutus on teatavatel tingimustel ette nähtud ettevõtja poolt ebaseadusliku abi vastuvõtmisega teistele ettevõtjatele tekitatud kahju eest.<sup>118</sup>

### **3.5. Õiguspärane ootus tulenevalt liikmesriikide poolt Euroopa Komisjonile delegeeritud pädevustest**

Komisjon peaks riigiabi menetlust algatades tuvastama ka abi andmise fakti. Selleks, et seda teha, peaks komisjon suutma välja uurida ning selgitada nn abile eelnenud olukorra ning hindama erinevusi eelnenud ja järgnenud olukorra vahel. Ühtlasi on oluline, et riigiabi reeglistiku järgi ei saa riigiabi olla korduv, aga need äriühingud on saanud komisjoni poolt hinnatud abi kasutada mitmeid aastaid, mis võib viidata nn abi korduvusele. Seega on komisjon oma otsustes jätnud hindamata ja selgitamata riigiabi hindamise valguses väga olulised ajaolud. Kuna praktikas on eelotsustele eelnenud olukorra taastamine praktiliselt võimatu, siis võiks komisjon oma tegevuse suunata pigem ennetustööle, kui selliste asjade menetlemisesse, mis sisuliselt tunduvad lihtsalt ressursside raiskamisena ning on kantud vajadusest avalikkuses otsustavana mõjuda.

---

<sup>117</sup> Euroopa Parlamendi 19.01.2016 pressiteade. Illegal corporate tax deals: EP calls for compensation for countries that suffer.

<sup>118</sup> Liina Käis. Euroopa Liidu riigiabireeglite rikkumisest tulenev kahju hüvitamise nõue. *Juridica*, 2015, nr 9, lk 615.

Liikmesriikide maksuhaldurid aga võiksid eelotsustusmenetluse kõrval alati lahti võtta ka riigiabi reeglistiku, sest tagantjärele maksunõudmine on maksukohustuslasele oluliselt koormavam kui teadaolev jooksev maksukohustus ning sellest tingituna ei ole harvad maksuvõlglaste pankrotistumised ja likvideerimised.

Käesoleva töö autor julgeb olla seisukohal, et komisjon on ise selgelt aru saanud, et otseste maksude valdkonnas komisjonil võimu ei ole ning on seetõttu algatanud siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastaste eeskirjade kehtestamiseks direktiivi ettepaneku. Direktiivis käsitletud olukorrad hõlmavad juhtumeid, kus maksumaksja tegutseb vastuolus õigusnormide tegeliku eesmärgiga, kasutades ära siseriiklike maksusüsteemide erinevusi, et oma maksukoormust vähendada. Maksumaksjad võivad ära kasutada madalaid maksumäärasid või teha topeltmahaarvamisi või saavutada selle, et nende tulu jääb maksustamata, kuna see on ühes maksujurisdiktsioonis mahaarvatav ega kuulu samas maksustatava summa hulka teises riigis. Niisuguste olukordade tagajärjed moonutavad siseturul tehtavaid otsuseid ja kui nendega tulemuslikult ei tegelda, võivad need tekitada ebaõiglase maksukonkurentsi.<sup>119</sup>

### **3.6. Järeldused piiratud pädevuse printsiibi kohta**

Nagu käesolevas töös on selgitatud, siis puudub Euroopa Liidul ja komisjonil selge aluslepingutest tulenev pädevus reguleerida ning sanktsioneerida liikmesriigi otsest maksustamist puudutavat tegevust. Seetõttu on käesolevas töös komisjoni tegevuse mõistmiseks toodud sisse piiratud pädevuste printsiibi mutatsiooni vormid ja nendest lähtuv analüüs.

Esimese kahe kaasuse osas saab olla seisukohal, et komisjon on haaranud endale pädevusi otseste maksude valdkonnas, kuna konkurentsipoliitika rakendamine

---

<sup>119</sup> Anti Tax Avoidance Directive, Proposal for an Council Directive, European Commission, 28.01.2016 Brüssel, COM(2016) 26 final.

langeb ära seoses asjaoluga, et riigiabi menetlus antud kaasuste puhul pole võimalik. Teoreetilises raamistikus saab olla seisukohal, et McDonalds'i ja Koch kaasustes on komisjon endale ise tekitanud pädevuse, mida sel aluslepingutest tulenevalt ei ole. Koch kaasuses ei ole võimalik tuvastada turumoonutust/konkurentsieelise tekkimist, mis sai tekkida tänu Luksemburgi vahenditele. Käesoleva töö autor on kaasuste asjaolude analüüsimise tulemusel jõudnud järeldusele, et tegemist on ühenduse pädevuse mutatsiooniga ning kitsamas tähenduses ekspansiooniga.

Hinnates Fiat kaasuses komisjoni tegutsemist, võib olla seisukohal, et pädevuse mutatsioon on olemas, kuid see ei ole kindlasti sedavõrd radikaalne, kui eelmiste kaasuste puhul. Fiat kaasuse puhul võib turumoonutus isegi esineda, iseasi, kas selle tekkimise saab omistada Luksemburgile. Siseturu toimimise tagamine annab komisjonile üpriski laia pädevuse, kuna komisjon on seda Fiat kaasuse näitel laiendanud ka otsestele maksudele, siis saab rääkida absorptsioonist.

Kolme kaasuse analüüsi tulemusel on selgunud, et kahel juhul kolmest saab komisjoni tegevusele omistada potentsiaalselt (st. sõltuvalt Euroopa Kohtu tõlgendusest) ekspansiivset vormi. Fiat kaasuse puhul on ekspansiivse vormi omistamine keerukam, võimaldades omistada absorptsiooni. Kaasuste pinnalt analüüs võimaldab seega hinnata komisjoni tegevuse õiguslikku iseloomu ning selle tähendust laias integratsioonilises mõõtkavas, puudutades eelkõige Euroopa Liidu föderaliseerumise astet. Weiler on selgitanud, et ekspansioon viitab kolossaalsele föderaliseerumisele võrreldes oluliselt tagasihoidlikuma tuletatud volituste doktriiniga. Tegemist pole liidu olemasolevate eesmärkide täitmiseks vastavate uute instrumentide tekitamisega, vaid täiesti uute eesmärkide iseseisva seadmisega.<sup>120</sup> Kuna kahe kaasuse puhul kolmest on põhjendatud komisjoni

---

<sup>120</sup> Joseph H. H. Weiler, *The Constitution of Europe: „Do the New Clothes Have an Emperor?“ and other Essays on European Integration*. United Kingdom. Cambridge University Press. 1999. Lk. 51-56.

tegevusele ekspansiivse vormi omistamine, viitab see tugevamale föderaliseerumise astmele.

Neljast töös käsitletud mutatsioonivormist olid analüüsi tulemusel asjakohased kaks – absorptsioon kui Euroopa Liidu normide passiivne sekkumine ning ekspansioon kui liidu normide aktiivne sekkumine liikmesriikidele kuuluvasse pädevusse. Töös analüüsitud kaasuste põhjal võib olla seisukohal, et komisjon tegutseb kahe eeltoodud mutatsiooni vormi vahele jäävas õiguslikus loogikas. Kuna analüüsi tulemusel on selgunud, et riigiabi kriteeriumid kaasuste puhul ei ole üheselt täidetud, siis ei saa rääkida üksnes passiivsest domineerimisest liikmesriikidele kuuluva otsese maksustamise pädevuse üle.

Analüüsi tulemusel on selgunud, et vähemalt osa keelatud riigiabi kriteeriumitest pole kaasustes täidetud ning seetõttu kvalifitseerus komisjoni tegevus pigem aktiivseks sekkumiseks liikmesriikide pädevustesse. Töös on leitud, et komisjon on asunud aktiivselt tegelema EL-ile mittekuuluva pädevusega valdkonnas ehk on asunud haarama otsest maksustamist Euroopa Liidu pädevusse. Juhul, kui komisjoni tegevust aktsepteerida, siis on põhjendatud rääkida jõulisest sammust kaugemale kaudsete ehk tuletatud pädevuste doktriini rakendamisest.

## KOKKUVÕTE

Igal liikmesriigil on oma maksujurisdiktsioon ning liikmesriikide kogutavate otseste maksude reguleerimise pädevust Euroopa Liidu aluslepingutest ei tulene. Küll aga on liit läbi Euroopa Komisjoni pädevuse konkurentsioiguse vallas asunud reguleerima ka otseste maksudega seonduvat liikmesriikide tegevust.

Kas komisjonile antud pädevus konkurentsioiguse vallas on mingi üleüldine norm, mis õigustab komisjonil laiendada oma pädevust vastavalt komisjoni vajadusele või peaksid liikmesriigid omavahel selles konkurentsivõitluses osalema samasuguselt äriühingutega pidevas konkurentsieeliste leidmises siseturul? Kas liikmesriigi konkurentsieelise teiste liikmesriikide ees võib saavutada ka maksukonkurentsi pakkudes? Või tuleks komisjoni pädevust konkurentsioiguse vallas vaadelda sarnaselt MKS § 84-ga, et tegemist on üldise normiga ning see ei saa õigustada “kõige” maksustamist/reguleerimist? Kui aluslepingutest tuleneb selgelt, et otsesed maksud on liikmesriikide ainupädevuses, siis kas siseturu võimalik moonutamine õigustab komisjonil reguleerida siseriiklikku maksustamist? Käesolevas töös on selgitatud, et tulenevalt kohtupraktikast on komisjoni pädevust siseturu toimimise huvides võimalik oluliselt laiendada ka sellistesse valdkondadesse, kus tal aluslepingutest tulenevalt pädevust ei tohiks olla. Käesoleva töö autor peab eelkõige silmas siinkohal otseste maksude reguleerimist.

Käesolevas töös on antud ülevaade maksunduslikest siduvatest eelotsustest ning siirdehinna eelkõikulepetest. Nende instrumentide tunnused ei viita automaatselt riigiabile. Nimetatud haldusaktid on individuaalsed, kuid sisaldavad tavaliselt maksuhalduri üldiseid hoiakuid teatud situatsioonide suhtes ning seega ei kujuta endas automaatselt valikulisust ning konkurentsieelise tekkimist nagu on vajalik riigiabi ebasobivaks hindamiseks. Need haldusaktid annab välja liikmesriigi maksuhaldur, mis on riigiasutus ning sellest tulenevalt saab selle tegevuse omistada

liikmesriigile. Kõige tähtsam küsimus, millest on ka komisjon mõnedes riigiabimenetlustes sujuvalt üle astunud, on abi andmise tuvastamine.

Käesolevas töös analüüsiti kolme kaasuse põhjal, kas Luksemburgi maksunduslikud eelotsused täidavad riigiabi kriteeriume. Juhtumid, mida käesolevas töös uuriti ja mida komisjon üritab riigiabimenetlusega menetleda, on sisuliselt erinevad. Analüüsi tulemusel on töö autor jõudnud arusaamisele, et komisjon on jätnud paljuski tähelepanuta, et nn riigiabile eelnenud olukorra taastamine on kas võimatu või siis vähemalt liidu kodaniku hüvesid mitte teeniv olukord.

Analüüsi tulemusel on jõutud järeldusele, et abi andmise tuvastamine on keerukas ning selles osas on komisjon suhtunud menetlustesse üldsõnaliselt (McDonalds, Fiat). Käesoleva töö autor on analüüsi tulemusel leidnud, et vaadeldud kolme korporatsiooni puhul on konkurentsieelise tekkimise tõendamine keerukas ning samuti võib olla isegi võimatu tulenevalt asjaolust, et tehingute tegelik eesmärk tundub olevat pigem ettevõtlusest raha väljaviimine. Käesoleva töö autor on töös leidnud, et ka valikulisuse kriteeriumi täitmine on Luksemburgi eelotsuste valguses ennatlik, kuna on teada, et Luksemburgi maksunduslike eelotsuste tulemusel sai enam kui 300 äriühingut oma maksbaasi vähendada. Autor on leidnud, et tulenevalt selliselt mahust, ei saa seda pidada nõ „eksklusiivseks klubiks“, kuhu said kuuluda vähesed.

Kokkuvõttes on käesolevas töös leitud, et vaadeldud kaasuste puhul (töö autorile teadaolevate asjaolude pinnalt) võib olla seisukohal, et riigiabi kriteeriumid ei ole üheselt täidetud ning põhjendatud ei ole analüüsitud asjades riigiabimenetluse läbiviimine.

Komisjoni motiivide osas on töös toodud välja asjaolu, et riigiabimenetlus on komisjoni seisukohast mugav menetlus ning selles on komisjonil suur pädevus. Mugavuse aspektile on töö autor tuginenud eelkõige seetõttu, et olukorras, kus komisjon on alustanud riigiabi menetlust, kogunud tõendeid ning teinud järeldusi,



lasub suurem tõendamiskoormus just menetlusalusel ehk liikmesriigil, mille eesmärgiks on „ennast puhtaks pesta“.

Käesoleva töö autor on seisukohal, et komisjoni poolt riigiabimenetluste algatamine kõnealuste Luksemburgi eelotsuste osas, on pigem kantud vajadusest “heidutusefekti” järele, mitte reaalselt eelotsustele eelnenud olukorra taastamise eesmärgiga. Riigiabimenetlustele lisaks on astunud samme ning tehtud eeltööd maksustamise ühtlustamiseks liikmesriikides eelkõige maksudest kõrvalehoidumise vastase tegevuse põhjendusega.

Eeltoodut silmas pidades on liidus astunud samme ka otsuste maksude ühtlustamiseks, mis loomulikult sobib suurtele liikmesriikidele, kuna teenib peamiselt suurte riikide huve, kuid liidu üleüldised eesmärgid ei pruugi alati väikeste liikmesriikide toimimist toetada. Üleüldine ühtlustamise idee on vägagi sobiv suurriikidele, kuid samas võtab väikestelt liikmesriikidelt võimaluse tekitada endale mingi konkurentsieelis. Komisjoni tegevusest nähtuvalt ei olegi liikmesriikide koht siseturul konkureerides omavahel ning sellest seisukohast lähtudes nähakse vajadust CCCTB kehtestamise järele. CCCTB kehtestamisega proovitakse luua olukord, kus kasumi ja kahjumi tasaarvestamine saab piiriüleselt toimuda samasuguselt nagu siseriiklikult. Ehk tuludest saab maha arvata kõik ettevõtlusega seotud kulud. Ühesugused reeglid piiriüleste äriühingute maksustatava tulu arvutamiseks EL-is. CCCTB peamised eesmärgid on ühisturu tugevdamine<sup>121</sup> ja maksudest kõrvalehoidumise vastaseks relvaks<sup>122</sup> olemine. Eeltoodust tulenevalt on esikohal äriühingute konkurents ning liikmesriikide vajadust endale eeliseid luua liidu poliitika ei toeta.

---

<sup>121</sup> Lihtsustab ja teeb odavamaks äriühingute piiriülest tegutsemist. Võimaldab äriühingul tasaarvestada erinevates liikmesriikides tekkinud kasumi ja kahjumi, et vähendada maksustatavat tulu ning kahjumist tingitud pikaajalist koormust.

<sup>122</sup> Keelaks senise agressiivse maksuplaneerimise ning muudaks EL tasandil äriühingute maksustamise läbipaistvamaks.

Laias teoreetilises raamistikus on käesolevas töös selgitatud komisjoni tegevust läbi õigusnormi mutatsioonivormide. Töö autor on analüüsi tulemusel leidnud, et kõik analüüsitud kaasused paigutuvad piiratud pädevuste printsiibi mutatsiooni raamistikku, kuid näitavad sisemist variatiivsust. Analüüsides leiti, et Fiat kaasuse valguses on komisjoni pädevused nihkunud ning tegemist on absorptsioonilise mutatsioonivormiga. McDonaldis ja Koch kaasuste analüüsimisel on töö autor jõudnud järeldusele, et nende osas on komisjon asunud looma endale uusi pädevusi ehk siis on tegemist ekspansiooniga mutatsioonivormide eristuses. Ekspansioonilise mutatsiooni esinemine annab samas märku tõsisest föderaliseerumisest.

Käesoleva töö tulemusel on töö autor saanud uue teadmise komisjoni pädevuse nihkumise määratluste kohta, samuti riigiabi tähenduse laienemise kohta. Ühtlasi on andnud töö laiema teadmise EL institutsioonide pädevuse arengust. Töös püstitatud küsimusele, kas maksunduslikud siduvad eelotsused võrduvad riigiabiga, ühest vastust ei ole võimalik anda, kuid käesolevas töös analüüsitud kaasuste põhjal võib olla seisukohal, et komisjon on riigiabi menetlust Luksemburgi eelotsuste asjades küllaltki laialt tõlgendanud ning tegelikkuses riigiabi menetlus sellistesse raamidesse ei ole ette nähtud.

Töö autor loodab, et konkreetsetes kaasustes teadaolevate asjaolude analüüsimisel tehtud järeldused ning nende pinnalt kujunenud seisukohad annavad võimaluse teema edasiseks uurimiseks tulevikus.

# KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

## Kasutatud kirjandus

1. Annika Träss. Siirdehinna eelkokkulepe (APA) kui lahendus siirdehinna-tolliväärtuse määramise probleemile. EML ajakiri Maksumaksja, 2013, nr 5.
2. Benjamin Alarie, Kalmen Datt, Adrian Sawyer, Greg Weeks. Advance tax rulings in perspective: a theoretical and comparative analysis. New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. 2014. Vol. 20. Lk. 362-389.
3. Carlo Romano. Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Rulings System? IBFD 2002
4. Christian Tomuschat. Saksa Liidukonstitutsioonikohus ja Euroopa õiguse ülimuslikkus. Juridica, 2010, nr 5, lk 315-322.
5. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Arvutivõrgus kättesaadav:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm#ccctb](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#ccctb) (07.01.2016)
6. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2014. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.oecd.org/tax/beps.htm](http://www.oecd.org/tax/beps.htm) (12.01.2016)
7. Draft report on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)). 20.07.2015. Euroopa Parlament. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2F%2FEP%2F%2FNONSGML%2BCOMPARL%2BPE-564.938%2B01%2BDOC%2BPDF%2BV0%2F%2FEN> (12.01.2016)
8. Elly Van De Velde. Overview of Existing EU and National Legislation on Topics Covered by TAXE mandate. Study. European Parliament. Directorate General for Internal Policies. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.europarl.europa.eu/studies> (12.01.2016)

9. Euroopa Komisjoni 11.06.2014 otsus Fiat asjas. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253203/253203\\_1590108\\_107\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1590108_107_2.pdf) (27.01.2016)
10. Euroopa Komisjoni tööpaber riigiabi protseduuri läbiviimiseks. State Aid. Manual of Procedures. European Union 2013. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/studies\\_reports/sa\\_manproc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/sa_manproc_en.pdf) (12.01.2016)
11. European Commission staff working document. Technical analysis of focus and scope of the legal proposal, accompanying the Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation. SWD(2015) 60 final. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/swd\\_2015\\_60.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd_2015_60.pdf) (12.01.2016)
12. General Principles of EU law in a Process of Development. Kluwer Law International, 2008.
13. Hent Kalmo. Kes peaks kaitsma Eesti põhiseadust? Juridica, 2010, nr 5, lk 323-334.
14. Jaana Lehiste. Maksudest kõrvalehoidmise olulisemad põhjused ja probleemid. EML ajakiri Maksumaksja, nr 6/7, 2013.
15. Joseph H. H. Weiler, Marlene Wind, European Constitutionalism Beyond the State, Cambridge University Press, 2003.
16. Joseph H. H. Weiler, The Constitution of Europe: „Do the New Clothes Have an Emperor?“ and other Essays on European Integration. United Kingdom. Cambridge University Press. 1999.
17. Joseph H. H. Weiler, „The Transformation of Europe“, The Yale Law Journal, 1991, Vol. 100, lk. 2403-2483.
18. Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele. Rahanduskomisjoni raport. Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon. 2010.
19. Julia Laffranque, Euroopa Liidu õigussüsteem ja Eesti õiguse koht selles. Juura 2006.

20. Karen Alter, *The European Court's Political Power: selected essays*. Oxford University Press, 2011.
21. Kaspar Lind. Tulu mõiste. *Juridica*, 2003, nr 5, lk 338-348.
22. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Ühtse turu täiustamine: rohkem võimalusi inimestele ja ettevõtetele. Brüssel, 28.10.2015, COM(2015) 550 final.
23. Kärt Pormeister. Otsene maksustamine — kuhu on tõmmatud liikmesriigi pädevuse piir? *EML ajakiri Maksumaksja*, nr 1, 2012.
24. Lasse Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Eesti Maksumaksjate Liit koostöös Advokaadibüroo Lentsius & CASUS OÜ.
25. Lasse Lehis. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. *Juridica*, 1998, nr 9, lk 434-443.
26. Lasse Lehis. Maksuõigus. Õigusteaduse õpik. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Kirjastus Juura 2012.
27. Liina Käis. Euroopa Liidu riigiabireeglite rikkumisest tulenev kahju hüvitamise nõue. *Juridica*, 2015, nr 9, lk 613-623.
28. Loic Azoulay, The „Retained Powers“ Formula in the Case Law of the Court of Justice: EU Law as Total Law?, *European Journal of Legal Studies*, 2011, Vol. 4 No. 2, lk 192-219.
29. Patrick Mischo, Franz Kerger. After “Lux Leaks”: welcome changes to Luxembourg’s tax ruling practice. *Tax Notes International*. Vol 77, nr 13. 30.03.2015, lk. 1197-1201. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.allenoverly-event.lu/files/after\\_\\_\\_\\_lux\\_leaks\\_\\_\\_\\_welcome\\_changes\\_to\\_luxembourg\\_\\_\\_\\_s\\_tax\\_ruling\\_practice.pdf](http://www.allenoverly-event.lu/files/after____lux_leaks____welcome_changes_to_luxembourg____s_tax_ruling_practice.pdf) (05.01.2016)
30. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. Maksu- ja Tolliamet. Tallinn, 2011.
31. Siret Saks. Ebaseaduslik riigiabi ja selle tagasinõudemenetlus. *Juridica*, 2008, nr 10, lk 693-701.
32. Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. Euroopa Komisjoni soovitus, C(2012) 8806 final. Arvutivõrgus kättesaadav:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_et.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_et.pdf) (06.01.2016)

33. Viljar Veebel, Illimar Ploom & Liina Kulu. Shortcomings of the EU state aid model from peripheral perspective: the case of Estonian Air. *Baltic Journal of Economics*, 2015 Vol. 15, No. 1, 50–64. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://dx.doi.org/10.1080/1406099X.2015.1095975> (04.01.2016)
34. Yehonatan Givati. Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings. Discussion Paper NO. 30, Harvard Law School, 6/2009.

### Kasutatud õigusaktid

35. Anti Tax Avoidance Directive, Proposal for an Council Directive, European Commission, 28.01.2016 Brüssel, COM(2016) 26 final. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-26-EN-F1-1.PDF> (19.04.2016).
36. Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. Arvutivõrgus kättesaadav: [https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/c\\_32620121026et.pdf](https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/c_32620121026et.pdf) (05.01.2016)
37. Euroopa Liidu Nõukogu määrus (EÜ) nr 659/1999. EÜT L 83, 27.03.1999.
38. Euroopa Liidu Nõukogu määrus (EL) 2015/1589. ELT L 248, 24.9.2015.
39. Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. ELT C 326, 26.10.2012, lk 47—390
40. Konkurentsiseadus. RT I 2001, 56, 332; RT I, 30.12.2014, 15
41. Maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri 1094 SE I
42. Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150; RT I, 17.03.2015, 11
43. Tulumaksuseadus. RT I 1999, 101, 903; RT I, 23.03.2015, 286

## Kasutatud kohtupraktika

44. Esimese astme kohtu otsus 6.03.2003, Liidetud kohtuasjades T-228/99 ja T-233/99.
45. Euroopa Kohtu otsus 12.06.1973, asjas C-70/72, *Komisjon vs Saksamaa*.
46. Euroopa Kohtu otsus 2.07.1974. Kohtuasjas 173-73. *Itaalia vs Komisjon*.
47. Euroopa Kohtu otsus 20.09.1990, asjas C-5/89, *Komisjon vs Saksamaa*.
48. Euroopa Kohtu otsus 26.09.1996, asjas C-241/94, *Prantsusmaa vs Komisjon*.
49. Euroopa Kohtu otsus 20.03.1997, asjas C-24/95, *Alcan Deutschland*.
50. Euroopa Kohtu otsus 22.11.2001, asjas C-53/00, *Ferring SA*.
51. Euroopa Kohtu otsus 16.05.2002, asjas C-482/99, *Prantsusmaa vs Komisjon*.
52. Euroopa Kohtu otsus 24.07.2003, asjas C-280/00, *Altmark Trans GmbH*.
53. Euroopa Kohtu otsus 22.06.2006, liidetud asjades C-182/03 ja C-217/03, *Belgia, Forum vs Komisjon*.
54. Euroopa Kohtu otsus 2.09.2010, asjas C-290/07, *Komisjon vs. Scott*.
55. Euroopa Kohtu otsus 15.11.2011, liidetud asjades C-106/09 P ja C-107/09 P.
56. Riigikohtu 06.11.2008 otsus haldusasjas nr 3-3-1-57-08.
57. Riigikohtu 19.06.2009 otsus haldusasjas nr 3-3-1-23-09.
58. Riigikohtu 04.11.2009 otsus haldusasjas nr 3-3-1-59-09.
59. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 30.09.1998 otsus nr 3-4-1-6-98.

## Kasutatud ajakirjandus

60. Alison Fitzgerald, Marina Walker Guevara, Colm Keena. Koch Industries implicated in Luxembourg leaks. 10.12.2014. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.irishtimes.com/business/economy/koch-industries-implicated-in-luxembourg-leaks-1.2031660> (07.01.2016)

61. Chloe Sorvino, The Biggest, Most Influential Political Donors On The 2015 Forbes 400, 30.09.2015. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.forbes.com/sites/chloesorvino/2015/09/30/the-biggest-most-influential-political-donors-on-the-2015-forbes-400/> (06.01.2016)
62. Explore the documents: Luxembourg Leaks Database. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database> (06.01.2016)
63. Leslie Wayne, Kelly Carr, Marina Walker Guevara, Mar Cabra, Michael Hudson. Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg> (06.01.2016)
64. Walt Disney paid less than 1% tax on its billion-dollar profits: Luxleaks. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://businessetc.thejournal.ie/walt-disney-skype-luxleaks-1825494-Dec2014/> (06.01.2016)

#### Muud kasutatud allikad

65. Draft Budgetary Plan Grand Duchy of Luxembourg 2013-2014 Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governance/sgp/pdf/dbp/lu\\_2013-10-15\\_dbp\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/dbp/lu_2013-10-15_dbp_en.pdf) (23.02.2016)
66. Euroopa Komisjoni 20.02.2013 teavitav kiri Eesti välisministrile seoses menetluse alustamisega Estonian Airile antud riigiabi uurimisega.
67. Euroopa Komisjoni 21.10.2015 pressiteade IP/15/5880. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_et.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_et.htm) (27.11.2015)
68. Euroopa Komisjoni 03.12.2015 pressiteade IP/15/6221. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6221\\_et.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_et.htm) (03.12.2015)
69. Euroopa Parlamendi 19.01.2016 pressiteade. Illegal corporate tax deals: EP calls for compensation for countries that suffer. Arvutivõrgus kättesaadav:



- <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20160118IPR10328/Illegal-corporate-tax-deals-EP-calls-for-compensation-for-countries-that-suffer> (19.01.2016)
70. Fiat Chrysler Finance Europe S.A. aastaaruanne 2014 aasta kohta, mis sisaldab võrdlust aastaga 2013. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.fcagroup.com/it-IT/investor\\_relations/debt\\_credit\\_ratings/gmt\\_n\\_programme/gmt\\_n\\_documents/Fiat\\_Chrysler\\_Finance\\_Europe\\_2014\\_statutory\\_annual\\_accounts\\_2014.pdf](http://www.fcagroup.com/it-IT/investor_relations/debt_credit_ratings/gmt_n_programme/gmt_n_documents/Fiat_Chrysler_Finance_Europe_2014_statutory_annual_accounts_2014.pdf) (28.01.2016)
71. Kaja Kallas. Euroopa Toimiv siseturg – kas müüt või tegelikkus? 28.10.2104, Tartu. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.mtk.ut.ee/sites/default/files/mtk/dokumendid/kaja\\_kallas\\_28.10\\_loeng.pdf](http://www.mtk.ut.ee/sites/default/files/mtk/dokumendid/kaja_kallas_28.10_loeng.pdf) (14.01.2016)
72. Luksemburgi seisukoht 21.10.2015 Euroopa Komisjoni otsusele. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.gouvernement.lu/5359308/21-fiat-finance> (27.11.2015)
73. Maksu- ja Tolliameti 30.09.2008 pressiteade. Maksuhaldur on vastanud 20 siduva eelotsuse taotlusele. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=24634&tpl=1026> (06.01.2016)
74. Riigiabi registris olevad andmed Fiat asjas SA. 38375. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_38375](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375) (19.12.2015)
75. Riigieelarve kassapõhised kulud-tulud 2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/riigieelarve-2013> (06.01.2016)

## ARE ADVANCE TAX RULINGS EQUAL TO GRANTING STATE AID?

Jane Meinson

### SUMMARY

Every Member State has its own taxation jurisdiction and the Treaties of the European Union do not provide the power of regulation of direct taxes. However, through its powers in the field of competition law the Union has also started to regulate the activities of Member States as concern direct taxes.

The research problem of this Master's thesis is the assessment of the proceedings for the issue of an advance tax rulings<sup>123</sup> carried out in tax proceedings from the point of view of granting unlawful state aid. This thesis studies whether advance tax rulings fulfil the criteria of state aid. At the European Union level the subject of the thesis is at present topical particularly in Luxembourg, but also in the Netherlands due to the advance tax rulings issued by the tax authority, as a result of which various companies obtained tax privileges and in relation to which the Commission has either commenced, or is planning to commence, investigations. The framing research question in this thesis is the following: what is the meaning that the activity of the European Commission in examining the preliminary ruling proceedings on the basis of the state aid rules acquire from the point of view of the principle of conferred powers? Since the issue may concern the creation of new powers for the EU, considering the fact that Member States have not given away all of their powers, the activity of the Commission should be assessed from the perspective that the principle of conferred powers opens up. The aforementioned principle describes a fundamental federal logic of distribution of powers that could

---

<sup>123</sup> The term 'preliminary ruling' is also used in the Court of Justice and in the proceedings of the court of first instance. In the thesis the author is only guided by preliminary binding rulings issued by institutions of taxation proceedings, i.e. tax authorities. The aim of a preliminary ruling in the Court of Justice is to ensure efficient and uniform application of Community legislation and to avoid various interpretation.

be applied to the respective balance between the EU and Member States. For the reason specified above, the thesis has assessed, as a background question, the degree of violation of the principle of conferred powers by the Commission, i.e. the quality of federalization within the framework of cases.

Is the power granted to the Commission in the field of competition law some overall standard that entitles the Commission to extend its powers according to the need of the Commission or should Member States mutually participate in this competitive struggle similarly to companies upon finding competitive advantages on the internal market? If it arises clearly from the Treaties that direct taxes are within the exclusive power of the Member States, does the possible distortion of the internal market entitle the Commission to regulate national taxation? This thesis has explained that, arising from case law, the power of the Commission has been extended significantly in the interests of the functioning of the internal market to such fields where the Treaties do not provide any power. The author of this thesis bears here in mind particularly the regulation of direct taxes.

This thesis provides an overview of advance tax rulings and advance pricing agreements. However, the signs of these instruments do not refer automatically to state aid. The aforementioned administrative acts are individual, but usually comprise general attitudes of the tax authority towards certain situations. Thus, they do not automatically point to selectivity and the creation of competitive advantage as is necessary for qualifying illegal state aid. These administrative acts are issued by a tax authority of a Member State. As long as the latter is a state authority the activity can be attributed to a Member State. The most important question that, with regard to certain state aid cases, the Commission has implicitly neglected is the establishment of the granting of aid.

Based on three cases, this thesis has analysed, whether the Luxembourg's advance tax rulings fulfil the criteria of state aid. The cases that were studied in this thesis and that the Commission attempts to process through state aid proceedings are different in their essence. As a result of the analysis, the author of the thesis has

reached the understanding that, on many occasions, the Commission has failed to pay attention to the fact that the restoration of the situation that preceded the state aid is either impossible or does not serve the benefits of citizens of the Union.

The conclusion reached as a result of the analysis is that the establishment of the granting of illegal aid is relatively complicated and in this respect the Commission has taken an ambivalent attitude towards certain proceedings (McDonald's, Fiat). As a result of the analysis, the author of this thesis has found that in the case of the three corporations examined, it is complicated to detect the creation of competitive advantage, but the existence of the distortion of the market is not excluded. The author has found that the fulfilment of the selectivity criterion in the light of the advance tax rulings of Luxembourg is unfounded since it is known that, as a result of Luxembourg's advance tax rulings, more than 300 companies could reduce their tax base. Due to such a volume, this cannot be regarded as an "exclusive club", where only few could belong.

In conclusions, this thesis has established that, based on the cases under review (in terms of the circumstances known to the author of the thesis), the position that may be adopted is that the criteria of the state aid have not been fulfilled and the application of state aid proceedings in the cases analysed is not justified.

As far as the motives of the Commission are concerned, the thesis has pointed out the fact that state aid proceedings are convenient from the point of view of the Commission and the Commission has great power therein. The aspect of convenience is of particular relevance due to the fact that, in a situation where the Commission has commenced state aid proceedings, collected evidence and drawn conclusions, greater burden of proof is incumbent namely on the person subject to proceedings, i.e. on a Member State, whose aim is to "whitewash itself". The initiation of state aid proceedings by the Commission in respect of the said preliminary rulings of Luxembourg could therefore be seen as carried foremost by the need to bring an "intimidating effect", and not with an aim to actually restore the situation that preceded the preliminary rulings.

From a theoretical perspective, this thesis has explained the activity of the Commission through the forms of the mutation of the principle of conferred or enumerated powers. As a result of the analysis, the author has found that all the cases analysed in the thesis take their station within the framework of the mutation of the principle of conferral of powers. Nevertheless they show internal variety. In the Fiat case, a shift has taken place in the powers of the Commission which constitutes a specific type of mutation, namely absorption. Upon analysing the McDonald's and Koch cases, the author has come to the conclusion that through these cases the Commission has assumed new powers for itself. In other words, i.e. in terms of the forms of mutations, this constitutes expansion. It is crucial to realise that the existence of this kind of mutation signifies a string move towards federalisation.

As a result of this thesis, the author has obtained new evidence about the shift in the powers of the Commission as well as of the extension of the meaning of state aid. The thesis has also provided deeper understanding of the development of powers of EU institutions. No single and straightforward reply can be provided to the question raised in the thesis of whether advance tax rulings are equal to state aid, but on the basis of the cases analysed in this thesis the Commission can be seen to have given a rather wide interpretation to state aid proceedings in the cases of Luxembourg's advance tax rulings and in reality no state aid proceedings have been prescribed in terms of such frameworks.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Jane Meinson, sünnikuupäev 29.06.1985, annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Kas maksunduslikud eelotsused võrduvad riigiabi andmisega?“, mille juhendaja on Viljar Veebel, PhD ja kaasjuhendaja dots. dr. iur. Lasse Lehis;

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

Tartus 03.06.2016.