

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Dmitri Kravets

ETTEVÕTTE TULUMAKSU ÜHTNE KONSOLIDEERITUD  
MAKSUBAAS

Lõputöö

Juhendaja:

Tiiu Albin, LL.M

Kaasjuhendaja:

Uno Silberg, dr (maj)

Tallinn 2013

# LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: Ettevõtte tulumaksu ühtne konsolideeritud maksubaas Töö pealkiri võõrkeeles: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)	
Töö autor: Dmitri Kravets	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 41 leheküljest. Sisulise osa pikkuseks on 32 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 45 allikat, millele on tekstis viidatud. Teema on aktuaalne tänu Euroopa Komisjoni ettepanekule ettevõtete tulumaksu ühtse konsolideeritud maksubaasi direktiivi loomise kohta. Teema vajab sügavamat käsitlust, kuna antud ettepanek tulevikus võib jõustuda direktiivi kujul.</p> <p>Töö eesmärk oli analüüsida võimalikku tulevase ettevõtete tulumaksu ühtse konsolideeritud maksubaasi direktiivi mõju Eesti maksusüsteemile. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Analüüsitakse Taani, Hollandi ja Eesti äriühingute maksustamise praktikat.</li><li>2. Antakse grupirežiime puudutavatest Euroopa Kohtu kohtulahenditest.</li><li>3. Antakse ülevaate Euroopa Komisjoni CCCTB ettepanekust.</li><li>4. Analüüsitakse CCCTB ettepaneku mõju maksusüsteemile.</li></ol> <p>Uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset analüüsi ja sünteesi meetodit.</p> <p>Autor jõudis järelduseni, et CCCTB võib olla kasulik ettevõtete jaoks ja vähendaks tulumaksuga seotuid halduskulusid ning muudaks tulumaksukogumise lihtsamaks. Kuigi CCCTB süsteem võib osutada lihtsaks ja läbipaistvaks, teisest küljest võib Eesti maksuhalduri jaoks antud süsteem osutada liiga koormavaks. Samuti võib selline maksubaasi välja arutamise süsteem kahjustada Eesti kehtivat äriühingute tulumaksuga maksustamise süsteemi.</p>	
Võtmesõnad: harmoniseerimine, ettevõtte tulumaks, konsolideerimine, direktiiv	
Võõrkeelsed võtmesõnad: harmonization, corporate tax, consolidation, directive	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia, Tallinn	
Kaitsemisele lubatud:	
Kolledži direktor: Uno Silberg	
Vastab lõputöö nõuetele:	
Juhendaja: Tiiu Albin	

# SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. KONTSEERNIDE MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDUS.....	6
1.1 Kontsernide maksustamise õiguslik regulatsioon Hollandis, Taanis ja Eestis.....	6
1.2 Grupirežiime puudutavad Euroopa Kohtu lahendid.....	12
2. ÄRIÜHINGUTE TULUMAKSU HARMONISEERIMINE EUROOPA LIIDUS.....	17
2.1 CCCTB iseloomustus .....	17
2.2 CCCTB süsteemi kohaldatavus Eestis .....	25
KOKKUVÕTE.....	36
SUMMARY .....	38
KASUTATUD KIRJANDUSE LOETELU .....	39

## SISSEJUHATUS

Hiljutine majanduslik kriis näitas, et Euroopa liidust peab saama mitte ainult ühine raha- ja majanduslik liit, vaid tuleb tugevdada ka majandusliku integratsiooni, mille üheks peamiseks teguriks on 27 liikmesriiki maksusüsteemide harmoneerimine. Pidades seda silmas, pakkus 2001 aasta oktoobris Euroopa Komisjon välja luua ühtset konsolideeritud ettevõtete tulumaksu maksustamise baasi (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*) loomist. Euroopa Komisjoni seisukohast lähtuvalt, peaksid liikmesriigid lubama Euroopa Liidus tegutsevatele ettevõtetele kasutada CCCTB süsteemi oma maksubaasi väljaarvutamiseks.

Teema on uudne, kuna alles 2011 aastal avalikustas Euroopa Komisjon CCCTB direktiivi ettepaneku, koos kõikide lisade ja töödokumentidega. Uue regulatsiooni loomise katsega on tekkinud arutelu liikmesriikide ja erinevate majanduslike institutsioonide vahel, kuivõrd kasulik võib olla selline ettepanek liikmesriikide ja Euroopa Liidu ühise turu jaoks, ning millised õigusliku ja majanduslikud probleemid võivad sellega kaasneda.

Tema on aktuaalne sellepärast, et tulevikus võib Euroopa Komisjoni ettepanek jõustuda direktiivi kujul ja seega olla kohustuslik kasutuselevõtmiseks liikmesriikidele. Ettepanekus kirjeldatud maksusüsteem erineb hetkel kehtivast Eesti maksusüsteemist ning seetõttu vajab teema sügavamat käsitlust. Samuti antud teemal ei ole Sisekaitseakadeemias lõputöid kirjutatud.

Töö probleem seisneb selles, et CCCTB süsteem võib märgatavalt vähendada ettevõtete tulumaksu administreerimise kulusid, ning muudaks maksukogumise lihtsamaks. Kuid maksuhalduri jaoks võib kahe erinevate maksusüsteemi ülalpidamine osutada liiga kalliks. Samuti direktiivi jõustumine võib tuua kaasa Eesti praegust ettevõtete tulumaksuga maksustamise süsteemi muutumise.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida CCCTB süsteemi mõju Eesti maksusüsteemile.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Analüüsitakse Taani, Hollandi ja Eesti äriühingute maksustamise praktikat.
2. Antakse ülevaate grupirežiime puudutavatest Euroopa Kohtu kohtulahenditest.
3. Antakse ülevaate Euroopa Komisjoni CCCTB ettepanekust.
4. Analüüsitakse CCCTB ettepaneku mõju maksusüsteemile.

Lõputöö on teoreetiline uurimus, milles töö autor kasutab püstituid ülesannetele vastamiseks kvalitatiivset (dokumentide võrdlemine, analüüs ja süntees) meetodit. Esimeses peatükis analüüsitakse Taani ja Hollandi äriühingute maksustamise praktikat, ning Euroopa Kohtu grupirežiime maksustamise puudutavaid kohtulahendeid. Teises peatükis analüüsitakse CCCTB ettepanekut ja defineeritakse CCCTB süsteemi iseloomu. Samuti analüüsitakse CCCTB süsteemi kohaldatavust Eestis ja tuuakse välja olukorrad, mis väärivad suuremat tähelepanu. Oma töös kasutab autor kasutab mõistet „kontsern“, kuna töös äriühingute analüüsimisel lähtutakse äriühingust kui majanduslikust tervikust.

Esimeses peatükis analüüsitakse Taani, Hollandi ja Eesti äriühingute tulumaksuga maksustamise praktikat. Analüüs põhineb kehtival maksunduslikel õigusaktidel ja maksustamise praktilal. Samuti tuuakse näitena Euroopa Kohtu kohtulahendeid, selleks, et näidata millised probleemid tekkivad äriühingute gruppide maksustamisel. Euroopa Kohtu lahenditest kasutab autor oma töös kolme kohtulahendit, mis puudutavad kontsernide maksustamist.

Teises peatükis analüüsitakse Euroopa Komisjoni CCCTB ettepanekut avalikult kättesaadavate Euroopa Komisjoni töödokumentide põhjal. Eelkõige tugineb autor Euroopa Komisjoni direktiivi ettepaneku tekstile ja direktiivi ettepaneku töögrupi töödokumentidele. Selle jaoks, et anda hinnangu CCCTB süsteemi kohaldatavusele Eestis, , võrdleb autor Eesti äriühingute maksustamise reegleid CCCTB maksustamise põhimõtetega. Autor tugineb Eesti õigusaktidele, mis puudutavad äriühingute maksustamist, eelkõige tulumaksuseadusele.

Käesolevas töös kasutab autor gruppide maksustamise puudutavaid Euroopa Kohtu kohtulahendeid, teadusartikleid, Euroopa Liidu õigusakte ja Euroopa Komisjoni töödokumente.

# 1. KONTSEERNIDE MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDUS

## 1.1 Kontsernide maksustamise õiguslik regulatsioon Hollandis, Taanis ja Eestis

Euroopa Liidu liikmesriikidel on vabadus otsustada oma maksusüsteemides kehtivate reeglite, põhimõtete ja maksumäärade üle. Kuid nii füüsiliste kui ka juriidiliste isikute maksustamist puudutavad seadused peavad olema kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Iga liikmesriigi maksusüsteemil on omad eripärad ning kohtuvaidlused äriühingute maksustamise üle on levinud praktika, eriti kui juhtum puudutab kontsernide maksustamist.

Kuigi Hollandi maksusüsteem on üsna keeruline, ning kõrgete maksumääradega, mõned maksusüsteemi aspektid on väga ligitõmbavad, mille tõttu Holland on üsna hea koht rahvusvaheliseks kaubandustegevuseks. Atraktiivsed maksusoodustused on omakorda tõhustatud Hollandi ja teiste riikide vaheliste topeltmaksustamise vältimise lepingutega (mõned lepingud sisaldavad maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise sätteid). Samuti Hollandis eksisteerib nii nimetatud „ettemakstud tulumaksu kord“, mille abil maksuhalduril on võimalik näha ette teatud äristruktuuride tagajärgi.

Tulumaksuga maksustatakse äriühinguid, mis on Hollandis asutatud (residendist maksukohustuslane) ja Hollandis tulu teenivaid äriühinguid, mis ei ole Hollandis asutatud (mitteresidendist maksukohustuslane). Selle iseloomustuse järgi äriühinguteks on aktsiakapitalil põhinevad äriühingu, erinevad tulundusühistud, ühised kindlustus- ja krediitiasutused, sihtasutused ja teised juriidilised isikud, kui nad osalevad äriühingu juhtimises, haldavad ühiseid rahalisi vahendeid ja juhivad riiklikud tööstus- ja kaubandusäriühingud<sup>1</sup>.

Hollandi residendiks peetakse äriühinguid, mis on asutatud Hollandi tsiviilseaduse alusel<sup>2</sup>, kaasarnvatud Hollandis asutatud välismaa äriühingute tütarettevõtted, Euroopa Äriühingud ja

<sup>1</sup> Netherlands Corporation Tax Act of 1969, article 2. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.

<sup>2</sup> Netherlands Civil Code Book 2, Legal Bodies. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.

Euroopa Ühistud (isegi siis, kui nende juhtkond ja põhikirjajärgne asukoht asub väljaspool Hollandit). Samuti residendiks peetakse äriühinguid, kui neid ei ole Hollandis asutatud, aga nende pidev juhtimine ja kontrolli all hoidmine toimub Hollandis. Residendist äriühingud peavad makse maksma oma kogutulust. Mitte-residendist äriühingud, eelkõige Hollandis tegelevate välismaaäriühingute filiaalid, peavad tasuma makse teatud tulult, nagu Hollandis asuvast kinnisvarast ja äritegevusest saadud tulult<sup>3</sup>

2013. aastal äriühingute tulumaksumäär on 20% maksustavast tulust, mis ei ületa 200 000 eurot. Maksustatava tulu, mis ületab 200 000 eurot piirmäära, maksumääraks on 25%. Juhul, kui maksustatav tulu kogusumma on 250 000 eurot, äriühingu tulumaksu summaks jääb 52 500 eurot (200 000 maksustatakse 20% määraga ja ülejäänud 50 000 maksustatakse 25% määraga)<sup>4</sup>.

Hollandi maksusüsteemi eripäraks on seadusejärgne võimalus moodustada ühtset eelarvet seotud äriühingute vahel (näiteks ema- ja tütarettevõtete vahel)<sup>5</sup>. Ühtse eelarve moodustamine, mis on valikuline, on kombinatsioon ema- ja tütarettevõtete eelarvest, mille järgi maksustatakse emaettevõtet konsolideeritud tulu alusel.

Ühtse eelarve korral on järgmised omadused<sup>6</sup>:

- Ühtse eelarve moodustamiseks emaettevõttele peab kuuluma vähemalt 95% osalusest tütarettevõttes.
- Ühtset eelarvet võivad moodustada nii Hollandi, kui ka välismaa äriühingud, kui nende pidev juhtimine toimub Hollandis, ning juhul, kui välismaa ettevõtte on võrreldav Hollandi osäühingu või aktsiaseltsiga.
- Ühtse eelarve korraga saab liituda, või olla emaettevõtte rollis, Hollandis asuv püsivategevuskoht (ka siis, kui juhtkond asub välismaal).
- Tütarettevõtte saab liituda ühtse eelarve korraga soetamise hetkest.

Sellise äriühingute grupi kohtlemise eelisteks on:

- Ühe tütarettevõtte kahjumit saab tasaarveldada teise tütarettevõtte kasumiga.

---

<sup>3</sup> Netherlands Corporation Tax Act of 1969, artikkel 15.

<sup>4</sup> Taxes in Europe Database, ec.europa.eu/taxation\_customs/tedb/taxDetail.html?id=436/1332806400&taxType=CIT, 13.03.2013.

<sup>5</sup> Netherlands Corporation Tax Act of 1969, artikkel 8.

<sup>6</sup> Netherlands Corporation Tax Act of 1969, artikkel 15.

- Ümberstruktureerimine, koos äriühingute vahelise vara liikumisega, ei oma maksutagajärgi.
- Grupisisese kasumi väljamaksmist saab edasi lükata.

Järgmiselt analüüsitakse Taani äriühingute tulumaksuga maksustamist. Põhiliselt, Taani äriühinguid koheldakse eraldiseisvate maksukohustuslasena, kuigi neid on võimalik maksustada ka ühiselt (konsolideeritud kujul) teiste äriühingutega. Peamine põhjus ühiseks maksustamiseks on asjaolu, et selline maksustamine lubab ühe ettevõtte maksukahjumit tasaarvestada teise ettevõtte maksustava tuluga<sup>7</sup>.

Residendiks loetakse äriühingut, mis on asutatud Taanis. Lisaks sellele, residendiks loetakse äriühingut, mis on loodud teises riigis, kuid seda juhitakse Taanist<sup>8</sup>.

Residendist ja mitte-residendist äriühinguid maksustatakse 25% maksumääraga. Efektiivne maksumäär on tegelikult väiksem, kuna ärikulud ja amortisatsioon on mahaarvatavad. Võrreldes paljude teiste riikidega äriühingud ei pea maksma sotsiaalkindlustusmaksleid töötajate eest. Puuduvad kapitali-, osaluse võõrandamise ja omandi maksud. Taani on sõlminud palju topeltnmaksustamise vältimise lepinguid<sup>9</sup>.

Taani residendist äriühinguid maksustatakse muudetud territoriaalse põhimõtte alusel. Selle põhimõtte kohaselt, kõik Taani äriühingud (mis kuuluvad ühte kontserni) peavad olema liitunud kohustuslikku ühtse maksustamise kokkuleppega, sõltumata, kas on nemad täielikult või osaliselt maksustatavad Taanis. Selline kohustuslik ühine maksustamine puudutab kõiki ühtse maksustamise kokkuleppega liitunud Taani äriühinguid. Teiste riikide residendist äriühingud, välismaal asuvad püsigevuskohad ja väljaspool Taanit asuvad kinnisvara ettevõtted ei kuulu ühtse maksustamise alla<sup>10</sup>.

Taanis asuvaid välismaa äriühingute filiaale maksustatakse ainult nende äritulu ja käibevara realiseerimise järgi (juhul, kui käibevara on tekkinud Taanis asuva või Taani püsigevus-

<sup>7</sup> Ernst&Young, „Worldwide Corporate Tax Guide“, 2012, 296-309, lk 298. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.

<sup>8</sup> Ernst&Young, „Worldwide Corporate Tax Guide“, 2012, 296-309, lk 298.

<sup>9</sup> Taxes in Europe Database, ec.europa.eu/taxation\_customs/tedb/taxDetail.html?id=146/1361525142&taxType=CIT, 13.03.2013.

<sup>10</sup> Danish Company Tax Act, §31. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.



kohale kuuluva kapitalitulu realiseerimise tagajärjel)<sup>11</sup>.

Taanis asuvate seotud äriühingute, välismaa ettevõtete püsigevuskoha, välismaa seotud äriühingutele kuuluva kinnisvara ühtne maksustamine on kohustuslik. Ühtselt maksustatud äriühingute, püsigevuskohade ja kinnisvara kogutulu moodustab ühtselt maksustatavat tulu<sup>12</sup>.

Taani äriühingul või kontsernil on võimalik valida rahvusvahelist ühtset maksustamist. See tähendab nii välismaal, kui ka Taanis asuvate kontserni äriühingute ühist maksustamist. Taani kontserni välismaa püsigevuskohata ei saa maksustada Taani äriühingute maksustamise süsteemi alusel, kui äriühing ei ole liitunud ühtse maksustamisega<sup>13</sup>.

Rahvusvahelise ühtse maksustamise rakendamisele on kaks tingimust:

- Sellega tuleb liituda kõikidel, nii Taani kui ka välismaa, kontserni kuuluvatel äriühingutel.
- Rahvusvahelise ühtse maksustamisega saab liituda 10ne aastaseks perioodiks.

Rahvusvahelise ühtse maksustamise raames kontsernil tuleb pidada arvestust kõikide välismaa äriühingute poolt kasutatud kahjumite kohta. Selline välisriigis akumulieeritud maksukahjum oleks koheselt vähendatud, kui välisriigi majandusüksus sooviks maksustada tulu Taani maksumääraga<sup>14</sup>.

Siinkohal tuleb märkida, et tingituna välismaa majandusüksuse müümisest turuhinnaga, maksustatavat väärtust tuleb viia maksustatava kasumi tasemele (juhul, kui välismaa majandusüksuse ühtne maksustamine viib sellise üksuse müügini või likvideerimiseni) või ühtse maksustamise perioodi ei pikendata. Kui soovitakse loobuda rahvusvahelisest ühtsest maksustamisest enne perioodi lõppemist, kõik välismaa tasaarveldamata maksukahjum tuleb taas arvesse võtta<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> Danish Foundation Tax Act, §3.

<sup>12</sup> Danish Foundation Tax Act, §3, sec. 4.

<sup>13</sup> Ernst&Young, „Worldwide Corporate Tax Guide“, 2012, 296-309, lk 303.

<sup>14</sup> Danish Foundation Tax Act, §2.

<sup>15</sup> Ernst&Young, „Worldwide Corporate Tax Guide“, 2012, 296-309, lk 303.

Eesti maksusüsteem on tuntud oma lihtsuse ja liberaalsuse poolest. Võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega peamine erinevus seisneb äriühingu kasumi maksustamises. Äriühingute tulumaksuga maksustamise eripäraks on ainult jaotatud kasumi maksustamine, kasumi äriühingusse reinvesteering on maksuvaba.

Äriühingutel tuleb tulumaksu tasuda mitte selle teenimisel, vaid alles kasumi jaotamisel (näiteks dividendide välja maksmisel). Maksukohustust ei teki kasumi jaotamise hetkeni (see on mõeldud investeringute soodustamiseks). Alates aastast 2003 maksustatakse kogu jaotatud kasum olenemata kasumieraldise saajast. Kui dividendi saajaks on teine Eesti äriühing, kellele kuulub vähemalt 10% dividendi maksva äriühingu aktsiatest või osadest, ei tule temal tütarettevõttelt saadud dividendi omakorda välja makstes enam tulumaksu tasuda<sup>16</sup>.

Lisaks traditsioonilisel kujul kasumi jaotamisele maksustatakse ka kaudne kasumi jaotamine kingituste ja annetuste ning ettevõtlusega mitteseotud kulude kujul<sup>17</sup>. Töötajate mitterahaline palgatulu (erisoodustused) maksustatakse samuti tööandjast äriühingu tasemel<sup>18</sup>.

Tulumaksumäär nii füüsilistele, kui ka juriidilistele isikutele on 21%<sup>19</sup>. Juriidiliste isikute väljamaksetelt (erisoodustused, dividendid, kingitused, annetused, ettevõtlusega mitteseotud kulud) tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel jagatakse väljamakse summa enne maksumääraga korrutamist vastava koefitsiendiga (0,79). Sisuliselt tuleb maksusumma leidmiseks juriidilise isiku netoväljamakse korrutada arvuga 21/79. Sellisel viisil netoväljamakse alusel arvatud tulumaksusumma võrdub 21%-ga brutotulust<sup>20</sup>.

Lisaks jaotatud kasumi, ettevõtlusega mitteseotud kulude ja väljamaksete ning kingituste, annetuste, vastuvõtukulude ning töötajatele tehtud erisoodustuste maksustamisele tuleb tulumaksu tasuda ka ettevõtte kapitali vähendamisel, aktsiate või osade tagasiostmisel ja likvideerimisjaotise väljamaksmisel osas, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid<sup>21</sup>.

---

<sup>16</sup> Tulumaksuseadus, § 50.

<sup>17</sup> *ibid*, § 49.

<sup>18</sup> *ibid*, § 48.

<sup>19</sup> *ibid*, § 4.

<sup>20</sup> Ernst&Young, „Worldwide Corporate Tax Guide“, 2012, 336-342, lk 338.

<sup>21</sup> Tulumaksuseadus, § 15.

Mujal riikides tulumaks arvestatakse ja makstakse riigile kohe ära, kui tehakse valmis kasumiaruanne (tavaliselt aastalõpu seisuga) ja kohe, kui on selgunud äriühingu kasum (sellelt arvestatakse tulumaks ja makstakse riigile ära). See, kas keegi otsustab tulevikus dividende maksta, pole oluline. Kui kasumit ei teki, ei tule ka tulumaksu maksta.

Mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asub püsitegevuskoht maksab Eestis tulumaksu<sup>22</sup>:

- Erisoodustustelt.
- Kingitustelt.
- Kasumieraldistelt.
- Ettevõtlusega mitteseotud kuludel ja muudelt väljamaksetelt.

Gruppide maksustamise režiim, mis kehtib Taanis ja Hollandis, on äriühingute maksustamise režiim, mille kohaselt täis- või osaomanduses olevaid äriühinguid (kontserne) koheldakse ühise maksumaksjana. Sellest tulenevalt, grupi peamine äriühing (emaettevõtte, ehk „peamine maksumaksja“) vastutab kõikide või enamuse maksukohustuste eest (näiteks maksude tasumise ja tagastusnõuete esitamise eest). Režiimi eesmärgiks on maksuhalduri administreerimise ja äriühingute halduskulude vähendamine.

Grupi maksustamise režiim lubab grupiliikmete vahelist kahjumi mahaarvamist – mis on režiimi üks peamised hüvesid – kasumi liikmetevahelist jagamist maksukahjumite katmiseks. Üks grupiliikmetest saab loovutada kahjumit teisele grupiliikmele, kellel on omakorda võimalus kahjum oma kogutulust maha arvata, vähendades sellega kontserni maksukohustuse.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et hetkel Eesti maksusüsteemis ei eksisteeri sellist mõistet nagu „gruppide maksustamise režiim“ nii teoorias, kui ka praktikas. Eesti maksuseadused ei defineeri, ning seetõttu ei reguleeri, äriühingute grupi maksustamist ühtse maksukohustuslase näol. Ehk teisisõnu, Eesti maksusüsteem ei luba kontserni maksustamist konsolideeritud kujul. Samuti ei lubata ema- ja tütarettevõtete vahelist kahjumi ja kasumi üleviimist ning ema- ja tütarettevõtteid maksustatakse eraldiseisvate majandusüksustena. Taani, Hollandi ja Eesti äriühingute maksustamise võrdlusest võib järeldada, et Euroopa Liidu liikmesriigid juba täna rakendavad grupirežiime reegleid kontsernide maksustamisel, ning sellega näitavad vajadust harmoniseerimise järele.

---

<sup>22</sup> Tulumaksuseadus, § 53.

## 1.2 Grupirežiime puudutavad Euroopa Kohtu lahendid

Euroopa Kohus on ELi kõrgeim õigusasutus ja tema ülesanne on kaitsta seadust ja õigust, tõlgendades ja kohaldades ELi lepingute sätteid. Terve hulk ELi õiguspõhimõtteid on välja kujunenud Euroopa Kohtu praktika kaudu. Euroopa Kohus tegeleb hagidega, mis on esindatud liikmesriigi poolt teise institutsiooni vastu. Euroopa. Euroopa Liidu liikmesriikide siseriiklikud kahjumi konsolideerimise režiimid (reeglid) ei võimalda kahjumi importimist ning välismaal tekkinud kulude mahaarvamist koduriigis. Euroopa Kohtu poole on mitmeid kordi pöördutud grupirežiimide seotud küsimustega. Oma lahendites Euroopa Kohus on leidnud, et kontsernide maksustamisel ei ole võimalik piirduda territoriaalsuse printsiibil põhineva lähenemisega. Töö kontekstis ei ole niivõrd tähtis otsuse tulemus, vaid selle mõju liikmesriikide lähenemisele kontsernide maksustamisel.

Marks&Spencer (edaspidi M&S) on riiete, kodusisustuse ja toidu jaemüügikett, mis tegutseb Ühendkuningriikides (edaspidi UK), Euroopas, Ameerikas ja Kaug-Idas. Äriühing tegutseb kahes põhisuunas: üldine kaubamüük ja toidu müük<sup>23</sup>. 1990ndate aastate lõpus äriühingul langes müük Prantsusmaa ja Saksamaa poodides (tänu kauba märkamatusse, kehvale juhtimisele ja pidevalt vahelduvale juhtkonnale).

2001. aasta 29. märtsil kuulutas M&S välja oma otsuse müüa maha või panna kinni temale kuuluvad poed Prantsusmaal, Saksamaal ja Belgias<sup>24</sup>. Prantsusmaal müüdüd, Saksamaal ja Belgias suletud poodide tõttu M&S puudus õigus nendes riikides tekkinud kulud maha arvata. Kuna M&S oli UK resident, taotles ta kontserni maksusoodustusi rakendades UK maksuseadust<sup>25</sup>. Ehk teisisõnu, palus jaemüüja teistes riikides tekkinud kulud Suurbritannias saadud tuludest maha arvata.

M&S emaettevõte (mis asus UK's) taotles kontsernisest kahjumi mahaarvamist, kuna teistes liikmesriikides tekkinud kahjumi ei olnud võimalik maha arvata tütarettevõtete asukohariikides (ehk teisisõnu, Suurbritannias asuv emaettevõte soovis teiste riikides tekkinud kahjumi oma tuludest maha arvata). UK maksuhaldur lükkas taotluse tagasi, põhjendusega, et

---

<sup>23</sup> [http://corporate.marksandspencer.com/aboutus/company\\_overview](http://corporate.marksandspencer.com/aboutus/company_overview).

<sup>24</sup> BBC News, „M&S scraps overseas stores“ (29 märts 2001), [news.bbc.co.uk/2/hi/business/1249044.stm](http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/1249044.stm), 07.03.2013.

<sup>25</sup> United Kingdom Act of Paliament, Income and Corporation Taxes Act 1988. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.

välismaa tütarettevõtteid ei ole asutatud UK's, ning nemad ei ole kunagi tegutsenud UK filiaalide kaudu. Selline põhjendus oleks korrektne, kui juhtum puudutaks ainult UK riigisisest maksuõigust.. Kuigi UK maksuseadus lubab kahjumi mahaarvamist Suurbritannias asutatud või residendist äriühingutele, välismaa tütarettevõtete poolt tekitatud kahjumi maha arvamine ei ole lubatud<sup>26</sup>. M&S esitatud kaebus HM Revenue & Customs (UK maksuhaldur) erivolinikule oli tagasi lükatud 2002. aastal. 2003. aastal Ühendkuningriikide Kõrge Kohus (*UK High Court of Justice*) esitas juhtumi Euroopa Kohtusse. M&S juhtum<sup>27</sup> põhines Nice'i lepingu artiklitel<sup>28</sup>. M&S juristid väitsid, et koheldes UK ja välismaa tütarettevõtteid erinevalt rikuti „asutamisevabaduse õigust“, mis on sätestatud lepingu artiklites 43 ja 48<sup>29</sup>. Nende sätete alusel on keelatud takistada äri asutamist mõnes teises liikmesriigis.

13. detsembril 2005, Euroopa Kohus otsustas, et M&S võib taotleda teistes liikmesriikides tekkinud kahjumi mahaarvamist UK's. Euroopa Kohtu otsuse kohaselt, UK kontserni maksusoodustuse sätetega<sup>30</sup> rikuti „asutamisevabaduse õigust“, kuna UK seaduste järgi koheldi residendist tütarettevõtet mitteresidendist tütarettevõttest eraldi<sup>31</sup>.

M&S juhtum tõi esile õiguslikke tülisusi Euroopa Liidu maksunduses. Kuna Euroopa Liit on riikide liit, mitte föderaalne üksus, puudub ühtne keskvalitsus, ning puudub ka ühine maksuhaldur<sup>32</sup>. Samas, kuna Euroopa Liidul on föderaalne üksusega sarnaseid jooni, antakse sellega piiratud võimu ühistele institutsioonidele, nagu Euroopa Kohus. Euroopa Kohtul on pädevus otsustada paljude Euroopa Liidu liikmesriikide õigusega seotud küsimuste üle. Seega, Euroopa Kohtu otsused võivad reguleerida juhtumeid liikmesriikide õigusest erinevalt.

Euroopa Kohtu otsust M&S otsust võib nimetada kohtulikuks dialoogiks, ning antud otsus oma iseloomult on harukordne. Euroopa Kohus reguleeris juhtumit UK maksuõigusest erinevalt, ning otsustas äriühingu kasuks. Antud lõputöö raames M&S juhtum on

---

<sup>26</sup> Income and Corporation Taxes Act 1988, section 402.

<sup>27</sup> *Marks & Spencer plc vs David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, kohtuasi C-446/03, Euroopa Kohus, otsus, 13.12.2005.

<sup>28</sup> 2001 EU Members, Treaty of Nice (2001/C 80/01), 1 February 2003, artiklid 43 ja 48.

<sup>29</sup> *Supra nota 29*

<sup>30</sup> United Kingdom Act of Paliament, Income and Corporation Taxes Act 1988.

<sup>31</sup> Income and Corporation Taxes Act 1988, section 402.

<sup>32</sup> Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid, 2010, 2010/c 83/01.

märkimisväärne, pidades silmas ka Euroopa Komisjoni soovi luua ühtset konsolideeritud maksubaasi<sup>33</sup>.

Järgmine märkimisväärne Euroopa Kohtu lahend on pärit 2003. aastast, ning puudutab Madalmaade residendist äriühingut X Holding B.V.. Äriühing soovis moodustada ühtset eelarvet koos oma Belgia residendist tütarettevõttega F, äriühingu tulumaksu optimeerimiseks. Madalmaade maksuhaldur taotlust ei rahuldanud, kuna F ei olnud resident, ega omanud püsivat tegevuskohta Madalmaades. X Holding B.V. arvas, et selline keeld moodustada piiriülest ühtset eelarvet on vastuolus Euroopa Liidu õigusega.

Selles juhtumis Euroopa Kohus leidis, et asutamisvabaduse õigust on piiratud, kui lubati moodustada ühtset eelarvet ainult kodumaiste, mitte aga välismaiste tütarettevõtete vahel<sup>34,35</sup>. Samas leidis Euroopa Kohus (kuna emaettevõtte võib valida, kas moodustada tütarettevõttega ühtset eelarvet või mitte), et otsustusvõimalus mitteresidendist tütarettevõtte ühtse eelarvega liitumiseks oleks emaettevõttele pakkunud võimaluse vabalt valida, millises liikmesriigis tütarettevõtte kahjumit võetakse arvesse. Piiriüleste ühtse eelarve moodustamisest keeldumine maksuhalduri poolt on põhjendatud, pidades silmas vajadust kindlustada maksustamise õiguse jaotamist<sup>36</sup>.

Kolmas märkimisväärne kohtuasi puudutab Suurbritannia äriühingut Philips UK (UK residendist äriühing), mille emaettevõtte oli asutatud Madalmaades (edaspidi ME – Madalmaade emaettevõtte). ME'le kaudselt kuulus Madalmaades asuv ettevõtte LG Philips Displays Netherlands – ühissetevõtte Lõuna-Korea kontserniga LG Electronics (edaspidi LG.PD), mis tekitas kahju UK's asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Philips UK soovis oma kasumist maha arvata osa LG.PD 2001-2004 aastaate kahjumist.

Philips UK taotles UK maksuhaldurilt luba tasaarvestada püsiva tegevuskoha kaudu tekitatud kahjumit. Maksuhaldur lükkas taotluse tagasi, kuna vastavalt UK seadustele UK asuva

---

<sup>33</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Towards an Internal Market without tax obstacles, A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, 23.10.2001, Brussels.

<sup>34</sup> Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid, artikkel 43 koos artikliga 48, 2010.

<sup>35</sup> X Holding B.V. versus Staatssecretaris van Financiën, kohtuasi C-337/08, Euroopa Kohus, otsus, 25.02.2010, paragrahvid 18 ja 19.

<sup>36</sup> X Holding B.V. kohtuasi C-337/08, paragrahv 29.

mitteresidendist püsiva tegevuskoha kaudu tekkinud kahjumi saab tasaarvestada ainult UK äriühingu tuludega, kes kuulub samasse kontserni, ning tingimusega, et kahjumit ei saa tasaarvestada mitte UK's teenitud tuludega<sup>37</sup>. Sellel puhul, UK püsiva tegevuskoha kahjumit saaks tasaarvestada ME tuludega. Philips UK'l oleks õigus nõuda maksusoodustust, kui kahjum oleks tekitatud UK residendi poolt, mitte aga UK's asuva mitteresidendi filiaali poolt. Vastavalt Euroopa Kohtu otsusele, UK residendist äriühing ja mitteresidendist äriühingu UK's asuv filiaal on samaväärsed, ning neid tuleb kohelda võrdselt<sup>38</sup>. Juhul, kui mitteresidendi koheldakse residendist erinevalt, tekitades sellega ebasoodsaid tingimusi, rikutakse Euroopa Liidus kehtiva asutamisevabaduse õigust<sup>39</sup>.

Euroopa Kohus selgitas, et piirangu kehtestamist ei saa õigustada maksustamise õiguse jaotamise säilitamisega. Euroopa Kohtu arvates antud õiguse säilitamisele saab tugineda ainult päritolu riik, näiteks Madalmaad. Antud juhul tegemist on ainult UK's tekkinud kahjumiga, ning UK maksustamise õigus ei oleks kahjustatud, kui kahjumit oleks kasutatud ka Madalmaades<sup>40</sup>.

Euroopa Kohus leidis, et tekkinud kahjumi topeltkasutamise ennetamine ei ole õigustatud, kuna kahjumi kasutamine nii UK's, kui ka Madalmaades ei avalda mõju UK maksustamise õigusele. Kahjumi potentsiaalne topeltkasutamine tähendab, et püsiva tegevuskoha asukohariik saab ennetada sellise kahjumi eristamist. Samuti Euroopa Kohus lükkas tagasi kahe põhjuse (maksustamise õiguse jaotamise säilitamise ja kahjumi topeltkasutamise ennetamise) kombinatsiooni, millega õigustati UK reeglite kasutamist<sup>41</sup>.

Oma arvamuses kohtujurist Juliane Kokott järeldeb, et UK reegel, mis keelab kahjumi arvestamist UK's püsiva tegevuskohta omavale mitteresidendist äriühingule, juhul kui kahjum võib olla tasaarvestatud mitteresidendi tuludega<sup>42</sup>, piirab asutamisevabaduse õigust.

Sellise piirangu kehtestamist ei tohi põhjendada liikmesriikide vahelise maksustamise õiguse jaotamise säilitamisega. Juliane Kokott väidab, et tasakaalustatud maksustamise õiguse

---

<sup>37</sup> Income and Corporation Taxes Act 1988, section 402.

<sup>38</sup> Philips Electronics UK Ltd versus The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, kohtuasi C-18/11, Euroopa Kohus, otsus, 6.09.2012, paragrahvid 18 ja 19.

<sup>39</sup> Philips Electronics UK kohtuasi C-18/11, paragrahv 20.

<sup>40</sup> Philips Electronics UK kohtuasi C-18/11, paragrahv 25.

<sup>41</sup> Philips Electronics UK kohtuasi C-18/11, paragrahv 34.

<sup>42</sup> Income and Corporation Taxes Act 1988, section 403 (1)(c).

jaotusele saab tugined, ainult kui kahjumi arvestataval liikmesriigil ei ole õigust maksustada vastavaid tulusid<sup>43</sup>. Kuna UK'l on õigus maksustada UK püsiva tegevuskoha tulusid, ei saa UK maksustamise pädevust pidada häirituks. Seetõttu UK püsiva tegevuskoha loobumine kahjumist UK residentide heaks ei ohusta maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust. Kohtujurist järeldeb, et põhjendus kahjumi topeltkasutamise vältimise kohta ei saa omaette moodustada sõltumatut põhjendust, kuna peab olema vaadeldav maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotamise kontekstis<sup>44</sup>.

Kokkuvõtteks, kontserni maksustamine (mille kohaselt äriühingute grupp, täites kindlaid nõudeid, võib olla maksustatud ühe ettevõttena – kontsernina) juba eksisteerib mitmetes Euroopa Liidu liikmesriikides ja praegu kontserni maksustamist arutatakse direktiivi tasemel Euroopa Komisjoni CCCTB ettepanekus<sup>45</sup>. Selle ratsionaalsus, kui Euroopa Liidu potentsiaalse maksurežiimi, tuleneb Euroopa Kohtu mitmetest kõrgelthinnatud juhtumitest, mis puudutavad piiriüleste maksusoodustuste nõudeid – otsused, mis on kritiseeritud oma selgusetuse poolest ja asutamisevabaduse õiguse rikkumise eest<sup>46</sup>. Kontsernide maksustamisest on saanud Euroopa Liidu maksuõiguse kõige tulisem arutelu teema, ning mõned märkimisväärsed juhtumid on jõudnud ka Euroopa Kohtusse.

Kokkuvõtvalt uurimisülesande püstitusele tuginedes võib järeldada, et kontsernide maksustamise kõige problemaatiliseks küljeks on kahjumi mahaarvamine. Kontserni ema- ja tütarettevõtted võivad asuda, ning tihti ka asuvad, erinevates riikides. Euroopa Kohtu praktika näitab, et suured piiri-ülelised kontsernid vajavad ka piiri-ülelised maksusoodustusi ja maksuvabastusi. Lõputöös kasutatud Euroopa Kohtu lahendite analüüsist nähtub, et vastuseks kontsernide maksustamisel kerkinud tülküsimustele võib olla üle-euroopaline äriühingute maksustamise süsteem.

---

<sup>43</sup> Kohtujuristi Juliane Kokott arvamus Philips Electronics UK kohtuasjas C-18/11, paragrahv 50.

<sup>44</sup> Kohtujuristi Juliane Kokott arvamus Philips Electronics UK kohtuasjas C-18/11, paragrahv 64.

<sup>45</sup> Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 16.03.2011, Brussels.

<sup>46</sup> The Treaty on the Functioning of the European Union, Art.49, freedom of establishment. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.



## 2. ÄRIÜHINGUTE TULUMAKSU HARMONISEERIMINE EUROOPA LIIDUS

### 2.1 CCCTB iseloomustus

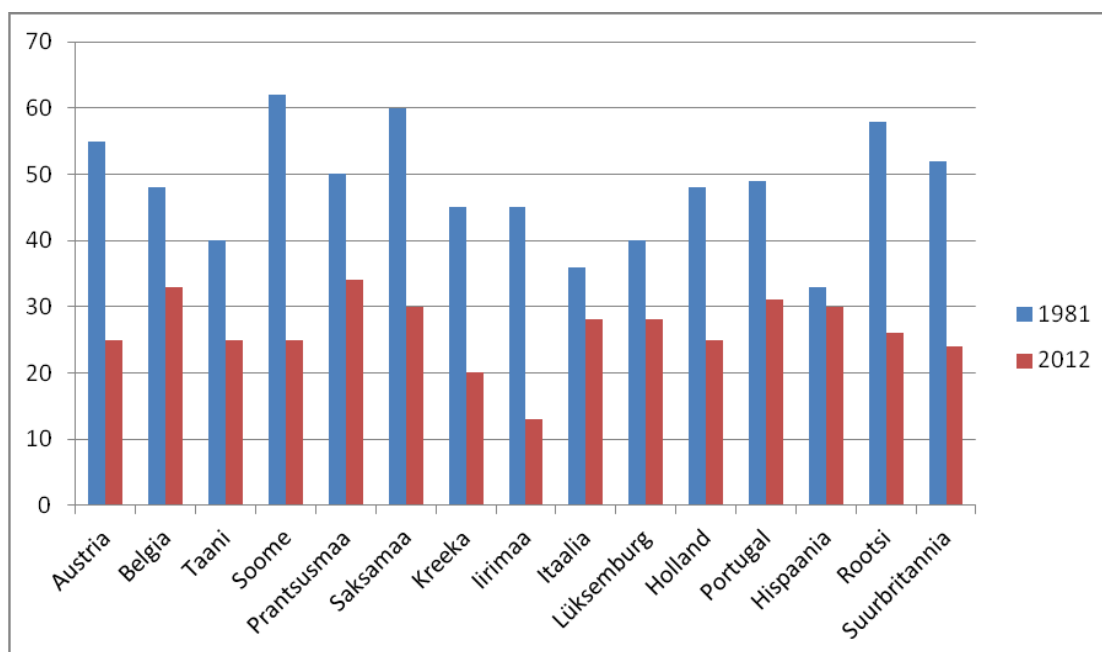
Praeguseks on Euroopa Liidus edukalt harmoniseeritud kaudseid makse. Erinevalt kaudsetest maksudest, otseseid makse (eelkõige äriühingute tulumaksuga maksustamist) ei ole Euroopa Liidus harmoniseeritud. Otseste maksude harmoniseerimise osas liikmesriikidel on raske omavahel kokku leppida ning otseste maksude (ja nende maksumäärade) kehtestamine on rahvuslike parlamentide kompetentsis.

Euroopa Liidu liikmesriikide valitsused leppisid Lissabonis kokku muuta Euroopa majandust maailma konkurentsivõimeliseks ja dünaamiliseks teadmispõhiliseks majanduseks<sup>47</sup>. Majanduse reformeerimine seetõttu peab olema esimeseks prioriteediks. Maksud on üks olulisemaid majanduse poliitika elemente ning viimastel aastatel maksud on olnud pideva tähelepanu all. Kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides tegutsevad äriühingud (kontsernid ja korporatsioonid) peavad arvestama kuni 27 erineva maksusüsteemi, maksuhalduri ja õigusliku süsteemiga. Ainuüksi see asjaolu on takistuseks majanduslikule kasvule ja heaolule.

Viimase kahekümne aasta jooksul enamus Euroopa Liidu tööstusriike alandasid seadusega ettenähtud ettevõtte tulumaksumäära (vt joonis nr 1). Selle arengu peamiseks põhjuseks on olnud elujõuliste investeeringute arvu suurendamine. Samuti maksumäära alandamine oli osaliselt tingitud ka maksukonkurentsist. Konkurents teatud investeeringute eest ei saa kunagi kasulik olla valitsustele, kuna ettevõtte kasumitest saadav tulu moodustab suhteliselt väikest osa kogu maksutuludest. Suurenenud investeeringutest tuleneva maksutulu lõviosa pärineb uutest töökohtadest ja majanduslikust tarbimisest.

---

<sup>47</sup> Lissaboni leping, millega muudeti Euroopa Liidu lepingut ja Euroopa Ühenduse asutamislepingut sõlmitud Lissabonis 13.detsembril 2007.



Joonis 1. Tööstusriikide maksumäärad aastates 1981-2001<sup>48</sup>.

Liikmesriigid on muutunud üha teadlikumaks nende maksusüsteemide tõttu tekitatud moonustest. Euroopa Kohtu rolli ei saa antud osas alahinnata. Mitmetes küsimustes, Euroopa Kohus on leidnud, et riiklikud maksusüsteemid rikkuvad Euroopa Liidu asutamislepingu sätteid (eriti neutraalse maksustamise osas).

Kõikide liikmesriikide jaoks väljakutseks kujunenud töötuse alandamine ja majanduskasvu tõus on olnud suure tähelepanu all peale Lissaboni lepingut. Maksude roll on muutunud ilmseks ja peale Euroopa Komisjoni poolt 2004. aasta juulis näidatud initsiatiivi (kui lasti välja kaks töödokumenti)<sup>49</sup> kõik 25 liikmesriiki otsustasid töörühmast osa võtta, pidades silmas võimalust luua äriühingute ühtset konsolideeritud maksubaasi (CCCTB)<sup>50</sup>.

CCCTB oleks äriühingutele valikuline ning sellega oleks võimalik liituda viie aastaseks perioodiks<sup>51</sup>. See tähendab, et äriühingud, kes võivad saada kasu harmoniseeritud süsteemist,

<sup>48</sup> Eurostat Database. Corporate Tax Rates. [appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do). 18.04.2013.

<sup>49</sup> Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 ; A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, 7 July 2004.

<sup>50</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Towards an Internal Market without tax obstacles, A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, 23.10.2001, Brussels.

<sup>51</sup> Proposed CCCTB Directive, art 6, page 21.

saavad sellega ka liituda, teised äriühingud nii kaua aga võiksid edaspidi töötada oma riikliku maksusüsteemi all. CCCTB'ga liitunud äriühingul tuleb lähtuda ühtsetest reeglitest, mitte aga riiklikust äriühingute maksustamise korrast<sup>52</sup>.

CCCTB'ga liitumine oleks kättesaadav kõikidele äriühingutele, filiaalidele ja suuruse kriteeriumitele vastavatele äriühingutele, sõltumata, kas tegemist on ühe äriühingu või äriühingute grupiga<sup>53</sup>. Äriühingud, mis oma olemusest on äriühingu tulumaksuga maksustatavad oma koduriigis (ning mis vastavad direktiivi lisas loetletud äriühingute õiguslikele vormidele) võiksid liituda ühiste maksustamise reeglitega. CCCTB'ga liitudes äriühingutel või filiaalidel tuleb rakendada ühist maksureeglite kogumit üle Euroopa Liitu ja tegeleda ainult ühe maksuhalduriga (nii nimetatud ühe-akna-süsteem) ühe „peamise maksumaksja“ kaudu<sup>54</sup>. Nende kahe hüvele lisaks, juhul kui äriühingute grupp on CCCTB'ga liitunud, direktiivi ettepanek sätestab, kes grupi liikmetest on kohustatud konsolideerima ja jagama (ka kuidas) maksubaasi vastavate äriühingute ja filiaalide vahel. Vastavate äriühingute puhul, Euroopa Liidu ematettevõtetal tuleb käituda „peamise maksumaksjana“.

CCCTB süsteemi all tegutsemiseks Euroopa Liidu mitteresidendist „peamise maksumaksja“ kaudu oleks võimalik liituda gruppiga ka Euroopa Liidu tütarettevõtetal ja filiaalidel. Sellisel juhul Euroopa Liidu tütarettevõtet oleks käsitletud „peamise maksumaksjana“. Kui Euroopa Liidu mitteresidendil on mitu tütarettevõtet Euroopa Liidus, saab ta valida millist tütarettevõtet lugeda „peamiseks maksumaksjaks“. Kui mitteresidendil on ainult Euroopa Liidus asuvad filiaalid, on tal samuti valiku võimalus „peamise maksumaksja“ osas. Juhul, kui mitteresidendil on üks ainus tütarettevõte ja üks või rohkem filiaale, siis „peamiseks maksumaksjaks“ on tütarettevõte<sup>55,56</sup>.

Euroopa Komisjon tunnistab, et CCCTB vabatahtliku iseloomu tõttu tuleb liikmesriikidel hallata kaht erinevat maksusüsteemi – CCCTB'd ja oma riigisisest. Samas Euroopa Komisjon usub, et seda saab kompenseerida asjaoluga, et CCCTB annaks vähem võimalusi maksuplaneerimiseks äriühingutele, kes kasutavad siirdehindasid ja ebakõlasid liikmesriikide

---

<sup>52</sup> Proposed CCCTB Directive, page 5.

<sup>53</sup> *Supra nota 47.*

<sup>54</sup> *Supra nota 47.*

<sup>55</sup> European Commission CCCTB\20101020, “Summary Record by the Chair of the Common Consolidated Corporate Tax Base Workshop, 20 October 2010, at 3.

<sup>56</sup> Proposed CCCTB Directive, page 6.

maksusüsteemides. Samuti loodetakse vähendada vaidlusi Euroopa Kohus ning loodetakse jõuda ühisele kokkuleppele tulumaksu lepingute ja Euroopa Liidu vahekohtu konventsiooni abil<sup>57</sup>.

Lähtuvalt Euroopa Liidu õigusaktide ülemuslikkuse printsiibist, ka ühised reeglid muutuvad prioriteetsemaks, võrreldes liikmesriikide vahelistest maksulepingutest (nii bilateraalistest kui ka multilateraalsetest) tulenevate õiguste ja kohustustega. Lepingud sõlmitud liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel enne direktiivi jõustumist jäävad jõusse, isegi kui nende lepingute õigused ja kohustused ei katu direktiivi omadega<sup>58</sup>.

CCCTB'ga liitunud äriühingu (kontserni) sisesed tehingud ei läheks enam maksustamisel arvesse, kuid tehinguid CCCTB'ga liitunute maksumaksjate ja mitteliitunute seotud äriühingute vahel oleksid maksustatavad turuväärtuse põhimõtte järgi<sup>59</sup>. Välja pakutud direktiivi turuväärtuse põhimõtte reeglid järgivad OECD näidiskonventsiooni artikkel 9 reegleid. Otseselt OECD näidiskonventsioonile ei viidata, kuna kõik liikmesriigid ei osale OECD's. Välja pakutud direktiivis tõlgendatakse mõistet „seotud“ teist moodi, kui OECD näidiskonventsioonis – pööratakse rohkem tähelepanu sellele, mida tähendaks omand ja juhtimine CCCTB raames<sup>60</sup>.

Mõistete „juhtimises osalemine“, „juhtimine“ või „mitte-CCCTB maksumaksja kapital“ defineerimiseks hakatakse lähtuma järgmisest arusaamast: juhtimises osalemine – seisukohtade avaldamine, mis võivad olulisel määral mõjutada seotud äriühingute juhtimist; juhtimine – enam kui 20% hääleõigust omamine; kapital – osalus, mis moodustab üle 20% omandiõigusest ja juhtimises osalemist<sup>61</sup>.

„Peamine maksumaksja“ võib otsustada kõikide grupi liikmete eest CCCTB süsteemi reeglite rakendamise üle. Tegemist on „kõik või mitte midagi“ lähenemisega, ehk grupirežiimiga tuleb

---

<sup>57</sup> *Supra not 54.*

<sup>58</sup> European Commission, „Workshop on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Transactions and dealings between the group and entities outside the group“, 20 oktoober 2010, lk 6.

<sup>59</sup> Proposal for CCCTB, page 13.

<sup>60</sup> European Commission CCCTB/RD\003\doc\en, “Workshop on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Transactions and dealings between the group and entities outside the group” (20 October 2010), at 6.

<sup>61</sup> *Supra nota 54.*

liituda kõikidel tütarettevõtetel või filiaalidel<sup>62</sup>. „Peamise maksu maksja“ jaoks „peamiseks maksuhalduriks“ on asukohta liikmesriigi maksuhaldur.

Konsolideeritud maksubaasi väljaarvutamise ja jaotamisega tuleb tegeleda „peamisel maksu maksjal“, maksubaasi andmeid tuleb esitada samuti terve grupi eest. Grupipoolne tuludeklaratsiooni esitamine on iga grupiliikme omapoolne kinnitus maksukuulekusest. Deklaratsioonis esitatud andmete kontrollimise ja ehtsuse eest vastutajaks on „peamine maksuhaldur“. Makse vormistamisel, hindamisel ja teostamisel tuleb järgida iga kaasatud liikmesriigi siseriikliku õiguse eeskirju. Tulude jaotamine riikidesse, kus kasutatakse enesehindamise protseduure, toob kaasa enam-vähem vahetu maksukohustuse. Samas, maksed riikidesse maksuotsuse alusel vajaksid ametlikku maksetaotlust. „Peamisel maksuhalduril on võimalus esitada omapoolse muudetud hinnangu, kuid selleks tuleb pidada nõu liikmesriigi pädeva asutusega, kus grupi liige on resident või on asutatud, enne hinnangu andmist.

Liikmesriigi maksuhaldur, kus grupiliige on resident või asutatud, võib küsida „peamiselt maksuhaldurilt“ muudetud hinnangu väljaandmist, kuid viimane võib sellest keelduda. „Peamine maksuhaldur“ vastutab maksuauditi organiseerimise ja läbiviimise eest – auditi ulatust ja mahutavust, ning samuti ka auditeeritavaid grupi liikmeid määratakse ühiselt asjasse puutuva liikmesriigi vastavate asutustega. „Peamisel maksuhalduril“ tuleb koguda kõikide audite tulemusi. Maksukohustuslasel on samuti võimalik küsida arvamust teise liikmesriigi (või isegi liikmesriikide) pädevatelt asutustelt, kus ta on resident või asutatud, kindla tehingu või tehingute kohta<sup>63</sup>.

Peamine millest äriühingutel tuleb aru saada – mille poolest CCCTB süsteemi maksubaasi väljaarvutamise viis hakkab erinema praegusest turuväärtuse põhimõttel põhineval maksubaasi arvutamise meetodist. Tulevikus kasutusele võetava arvutus meetodi saab selgitada kahe näide põhjal. Näidetes on analüüsitud äriühingute maksustamise CCCTB süsteemi ja praeguse maksusüsteemi vahelisi erisusi ja käsitletud olukordi, mis võivad praktikas tekkida.

Näide 1: Peamine ärimudel

---

<sup>62</sup> Proposed CCCTB Directive, art 39, 40,54.

<sup>63</sup> Proposed CCCTB Directive, pages 7,8.

Oletame, et äriühing A, mis asub A liikmesriigis, toodab kaupa mida müüakse kontserni äriühingute kaudu ning äriühingule A kuuluvad kõik immateriaalsed hüved (näiteks patendid, kaubamärgid) ja ta võtab enda peale kõik äritegemisega seotud riskid. Siirdehindade mõistes tegemist on peamise äriühinguga. Lisaks sellele äriühing A omab piiratud vastutusega müügiaga tegelevat äriühingut liikmesriigis B, ning müügiagendi liikmesriigis C. Mõlemad müügiüksused tegutsevad oma siseturgudel.

Edaspidi oletame, et äriühing teenis 100 eurot kasumit. Pidades silmas turuväärtuse analüüsi, piiratud vastutusega äriühing ja müügiagent teenivad suhteliselt väikese kasumi (protsent läbimüügist), kuna nende tegevus ja äririsk ei ole majandsulikult tähtsad, võrreldes äriühinguga A.

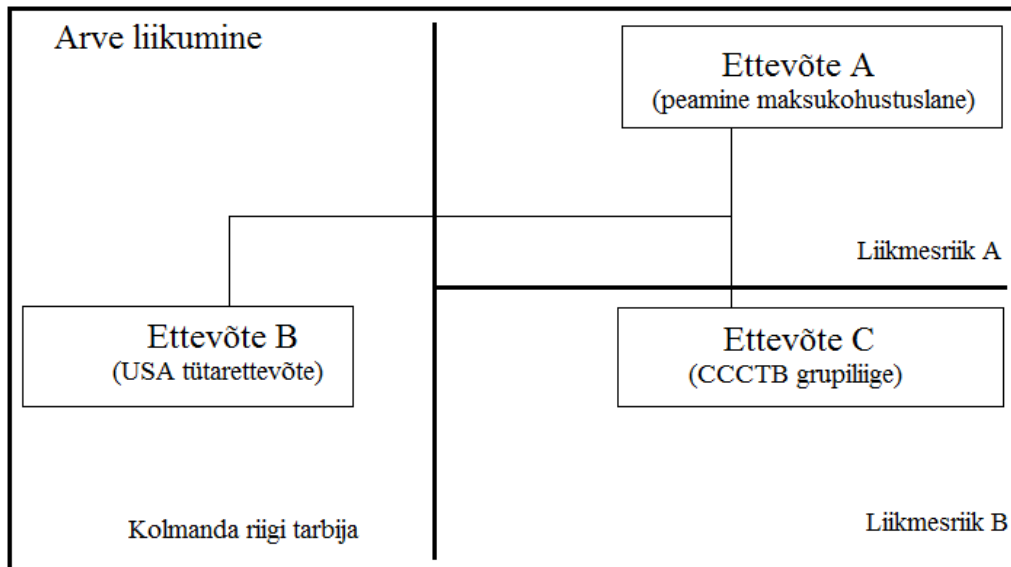
Äriühingu B ja müügiagendi C palgafond ning vara moodustavad vastavalt 10% ja 15% - juhul, kui nendel äriühingutel on kohalikud juhtimiskeskus, müügipersonal ja renditud äripind. Äriühingute 30% püsiklientuurist asuvad liikmesriigis B ning 70% liikmesriigis C. Kuigi kõik reklaami ja kaubamärgiga seonduvad tegevused (ja kantud kulud) on tehtud äriühingu A poolt, ei teeni viimane üle ühe kolmandiku müügitulubaasi kasumist. See on tingitud asjaolust, et liikmesriigis A ei ole äriühingul püsikliente.

Tulude jaotamine CCCTB süsteemi raames tooks kaasa turuväärtuse põhimõttest täiesti erineva lähenemise. CCCTB grupisisene maksuplaneerimine oleks palju tõhusam, kaasates finantseerimise, intellektuaalse omandi optimeerimise ning ettevõtetelikkuse efektiivsust (tänu harmoneeritud tulubaasile, koos tulukoondamise ja tulujaotusega).

## Näidis 2: Siirdehinna korrigeerimine

Teiseks näiteks on juhus, kus Ameerika Ühendriikides asuv tütarettevõte ostab tooteid äriühingult C, mis asub Euroopa Liidu liikmesriigis C – näiteks Prantsusmaa, ja müüb tooteid Ameerika Ühendriikide siseturul. Selliselt, üks kolmandik CCCTB grupi ühiskasumist oleks jagatud äriühingu A (asutatud Hollandis) ja äriühingu C vahel, tuginedes sarnasuse reeglile. Ülejäänud kaks kolmandikku ühiskasumist oleksid jagatud äriühingute A ja C omandi ja tööjõu faktorite alusel (vaata joonist 2).

Juhul, kui Ameerika Ühendriikides IRS (*Internal Revenue Service*) viib sisse äriühingu B ja äriühingu C vahelise tehingu puudutava siirdehinna paranduse, tähendaks see topeltmaksustamist terve grupi jaoks. Probleem oleks lahendatud, kui äriühingud tegutseksid CCCTB grupina, kus äriühing A oleks „peamine maksumaksja“.



Joonis 2. Ühiskasumi jaotamine grupiliikmete vahel. Autori koostatud.

Näide illustreerimiseks tuleb oletada, et äriühing ei kaeba edasi topeltmaksustamise otsust kohaliku maksu süsteemi või Ameerika Ühendriikide kohtute kaudu, vaid sooviks lahendada tekkinud probleemi vastava korrigeerimise taotluse kaudu, Ameerika Ühendriikide ja Prantsusmaa vahelise tulumaksulepingu artikkel 9 lõige 2 alusel<sup>64</sup>. Kuna kontsern on valinud CCCTB reeglite kasutamist, äriühing C enam ei tegutse Prantsusmaa maksusüsteemi raames ja ei äriühingul ei ole võimalik pöörduda prantsuse maksuhalduri poole olukorda lahendamiseks Prantsusmaa õigusakte kasutades. On ebaselge, kuidas selline juhtum leiaks lahendust praktikas, kui „vastavad parandused“ on maksuhaldurite valdkond.

CCCTB süsteem pakub välja (kuigi topeltmaksustatakse tehingut liikmesriigi C ja kolmanda riigi vahel), et antud juhul otsustada, kas vastavad parandused tuleb sisse viia või mitte, tuleb Hollandi maksuhalduril, kui „peamisel maksuhalduril“. Tekkinud olukorras hinnangu võib muuta ainult Hollandi maksuhaldur. Selliselt, taotlus vastavaks korrigeerimiseks puudutab ka Hollandi maksuhaldurit. Juhul, kui liikmesriigi C maksuhaldur rakendab turuväärtuse

<sup>64</sup> Ameerika Ühendriikide ja Prantsusmaa vaheline topeltmaksustamise vältimise leping, sõlmitud 31. Augustil 1994

põhimõtet Hollandi maksuhaldurilt erinevalt, liimesriigi C maksuhalduril jääb võimalus vaidlustada Hollandi maksuhalduri otsust Hollandi kohtus.

Tegelikkuses vastavat korrigeerimist saab teha ainult juhul, kui kõik asjasse puutuvad asutused jõuavad ühisele kokkuleppele hinna korrigeerimise osas. Kui maksuhalduritel on erinev arusaam kindla tehingu turuväärtuse osas, siis lepingu artiklis 9 lõige 2 olev vabastus ei pruugi olla rakendatav<sup>65</sup>. Juhul, kui äriühingul A ja äriühingul C puudub õiguslik võimalus taotleda vastavat parandamist, või kui Hollandi ja C liikmesriigi maksuhaldurid ei nõustu IRS poolt tehtud esmaste korrigeerimisega, äriühingul C jääb võimalus taotleda otsust vastastikkuse kokkuleppe menetluse raames Prantsusmaa ja Ameerika Ühendriikide tulumaksulepingu artikli 25 lõige 1 alusel<sup>66</sup>.

Siiski, kui mõlemad (nii Holland, kui ka Prantsusmaa) sooviksid jõuda tulemuseni vastastikkuse menetluse raames – tähendaks selline koostöö ujumist kaardistamata vetes, nii Euroopa Liidu maksuhaldurite, kui ka Euroopa Liidu maksumaksjate jaoks.

Kokkuvõtteks võib järeldada, et ettevõtete tulumaksu ühtse konsolideeritud maksubaasi süsteem erineb praegu Eestis kehtivast äriühingute tulumaksuga maksustamine korrast, eriti maksustamisele lähenemise poolest. CCCTB süsteemi võib defineerida kui soovi teha selgemaks äriühingute maksustamist Euroopa Liidus, alandada maksunduslikku ebakindlust ning:

- Alandada 27 maksusüsteemi administratiivset koormust.
- Lahendada probleeme siirdehindadega.
- Lubada piiriülese kahjumi üleviimist.
- Lihtsustada äriühingute restruktureerimist Euroopa Liidus.
- Vältida topeltnmaksustamist.
- Olla vabatahtlik äriühingutele, kuid mitte liikmesriikidele.

Kokkuvõtvalt Euroopa Komisjoni CCCTB ettepaneku ülevaatele võib öelda, et kasumi välja arvutamise ühisreeglite abil oleks võimalik ära kaotada riikide vahelised erisused. Selliselt oleks alandatud nii ebakindlust maksustamisel, kui ka halduskulusid. Teisest küljest

---

<sup>65</sup> *Supra nota 62.*

<sup>66</sup> *Supra nota 62.*



liikmesriikide jaoks see tähendaks valikuvõimaluse vähendamist erisätete rakendamisel ja maksustava tulu defineerimisel. CCCTB konkurentsivõimel tuleb tugineda peamiselt maksunduslikel üldprintsipidele ning varade maksuamortisatsiooni määrade konkurentsivõimelisusele.

## 2.2 CCCTB süsteemi kohaldatavus Eestis

Iga riik kasutab õigusakte ja seadusi, et maksude kogumise abil tagada rahaliste vahendite laekumise eelarvesse. Maksusüsteem näeb ette, mida ja kuidas tuleb maksustada. Euroopa Liidu liikmeriikide maksusüsteemid võivad olla üles ehitatud erinevate põhimõtete kohaselt. Selleks, et üle minna ühelt maksusüsteemilt teisele, tuleb kaotada erinevused CCCTB süsteemi ja siseriikliku maksusüsteemi vahel erireeglite abil, eriti juhul, kui äriühing alustab või lõpetab CCCTB reeglite kasutamist.

Üldiselt, varade ja kohustuste suurus ei muutu ja jääb samaks ka peale CCCTB süsteemiga liitumist<sup>67</sup>. Äriühingu CCCTB grupist lahkumise puhul kajastatakse nende väärtust CCCTB reeglite järgi<sup>68</sup>. On selge ja arusaadav, et sellised reeglid reguleerivad maksustamist CCCTB süsteemi kasutades. Selliselt, reeglid väldivad äriühingu vara topeltmaksustamist äriühingu grupist väljumise puhul. Eeldatavasti need reeglid on mõeldud selleks, et vältida äriühingu topeltmaksustamist ka siseriiklike maksustamise reeglite järgi CCCTB grupiga liitumise puhul.

Kõik äriühingule kuuluv vara, selle suurus ja väärtus jäävad samaks, ka peale CCCTB'ga liitumist. Juhul, kui Eesti äriühing avaldab soovi CCCTB grupiga liituda, siis kõik tema vara, materiaalne ja immateriaalne, peavad olema kajastatud äriühingu raamatupidamises. Grupist väljumisel, oleks kõik äriühingule kuuluv vara kajastatud juba CCCTB reegleid järgides, mis on kirjeldatud artiklis 71.

Pidades meeles CCCTB grupisiseseid maksumaksja suhtes rakendatavaid reegleid, on vaja ka reegleid, millega reguleerida grupiga ühinemist ja grupist väljumist. Vajadus selliste reeglite järgi tõstatub, kui tegemist on enne või peale grupiga liitumist mitte seotud äriühinguga, või

---

<sup>67</sup> Proposal for CCCTB Directive, art.44.

<sup>68</sup> Proposal for CCCTB Directive, art.71.

nende äriühingute suhtes, kes juba rakendavad CCCTB reegleid, kas eraldiseisvate maksumaksjate või teiste CCCTB gruppide liikmetena. Mõned reeglid on mõeldud reeglite väärtkasutamise tõkestamiseks, mõned aga liigse- või alamaksustamise ära hoidmiseks<sup>69</sup>. Hetkel Eesti maksusüsteemis ei kasutata grupirežiime puudutavaid reegleid, millega oleks reguleeritud äriühingute grupiga seonduvaid küsimusi. Eesti maksusüsteemis ei eksisteeri mõistet „grupirežiim“, kuna ka ühte kontserni kuuluvaid äriühinguid koheldakse eraldiseisvate majandusüksustena.

Direktiiv sätestab ühinemise eelseid reegleid varjatud reserviga vara või äriühingu kapitalitulu jaoks. Reeglid on mõeldud selleks, et kindlustada ülalmainitud varade ja tulu maksustamist liikmesriigis enne äriühingu liitumist grupiga. Äriühingu grupiga liitumise hetkel, äriühingu varade bilansiline väärtus on üle kantav, kas tänu juba kohaldatavatele CCCTB süsteemi või CCCTB süsteemiga liitumise reeglitele<sup>70</sup>. CCCTB'ga liituda sooviv Eesti äriühing peab enne liitumist arvestama ja maksuma tulumaksu, et vältida varade ja tulu maksustamist CCCTB grupina tegutsedes ja teistes liikmesriigis. Eesti äriühingu CCCTB'ga liitumisel hakatakse lähtuma bilansilisest väärtusest, mitte turuväärtusest.

Ühe grupiliikme poolt saadud kasu võib olla osaliselt või täielikult jaotatud teiste grupiliikmete vahel ja seetõttu maksustatud teises liikmesriigis. Selline olukord võib olla tingitud CCCTB süsteemi konsolideerimise ja jaotamise reeglite kasutamisest. Eesti jaoks see võib tähendada mõne osa maksutulust ilma jäämist, näiteks kui Eestis teenitud kasumit grupisiselt tasaarvestatakse mõnes teise liikmesriigis tekkinud kahjumiga.

Reegleid rakendatakse järgmiselt<sup>71</sup>:

- Kui maksumaksjale enne CCCTB grupiga liitumist kuulub mitteamortiseeritav või individuaalselt amortiseeritav põhivara.
- Põhivara võõrandatakse mõni grupi liikme poolt viie aasta perioodi jooksul peale liitumist.
- Kohandatakse võõrandamise aastal jaotatud osa sellel grupiliikmele, kellele vara kuulus majanduslikult grupiga liitumise hetkel.

---

<sup>69</sup> Sellised probleemid võivad tõstatada riiklike ja CCCTB maksusüsteemide erinevuse tõttu.

<sup>70</sup> Proposal for CCCTB Directive, art. 44.

<sup>71</sup> Proposal for CCCTB Directive, art. 61.

- Mitteamortiseeritava põhivaraga seotud kulud ja amortiseeritava põhivara maksustamisväärsus arvatakse maha.

Selline kohtlemine võib tunda ülepingutatuna, kuna sihtotstarbeline tulu hõlmab endasse mitte ainult varjatud tulusid grupiga liitumise hetkel, vaid ka tulevase viie aastase perioodi jooksul saadavaid tulusid. Kuna Eestis kehtiv maksusüsteem lubab äriühingutel kasumit maksuvabalt reinvesteerida, võib investeringuteks kogutud tulu maksustamine Eesti äriühingutele tähendada tulumaksu maksukohustuse tekkimist (kuid sõltub rakendatavatest üleminekusätetest).

Euroopa Komisjon ei poolda süstemaatilise lähenemise loomist, millega oleks võimalik reguleerida äriühingu grupist väljumist<sup>72</sup>. Tehingute väärtuse ümberarvutamise protsess oleks väga keeruline sellise lähenemise puhul, ning muudaks CCCTB süsteemi väheatraktiivseks. Direktiivis on käsitletud ainult mõned grupist väljumisega seotud küsimused – näiteks grupi likvideerimine või „peamise maksumaksja“ grupist väljumine. Tundub, et grupi likvideerimine või grupist väljumisega seotud probleemid ei ole lõplikult läbimõeldud ning praegusel hetkel puuduvad grupi likvideerimise ja grupist väljumise käsitlevad juhendid. See võib olla tingitud asjaolust, et süsteem pakub äriühingutele palju hüvesid (nagu näiteks suhtlemine ainult ühe maksuhalduriga, kasum ja kahjumi piiriülene kasutamine), ja Euroopa Komisjon loodab, et äriühingud jätkaksid selle all tegutsemist ka viie aastase perioodi lõppemisel. Sellest tulenevalt, CCCTB süsteemi kasutamist lõpetaval Eesti äriühingul tuleb edaspidi rakendada Eesti maksusüsteemi reegleid kasumi maksustamisel. Grupist väljumisel Eesti äriühingule kuulub jaotusvalemi abil väljaarvutatud grupi konsolideeritud maksubaasi või mahaarvamata kulude osa, mida saab kohelda Eesti siseriikliku õiguse alusel.

Direktiivi kohaselt grupi likvideerimisega lõppeb ka grupi majandusaasta<sup>73</sup>. Jaotusvalemi abil tuleb grupi konsolideeritud maksubaasi ja mahaarvamata kulusid jagada iga grupiliikme vahel. Selline reegel on vastuolus tavapärase reegluga, mille kohaselt grupi kahjumit saab edasi lükata grupi tasandil, mitte aga jaotada iga grupi liikme vahel tagasi<sup>74</sup>. Grupiliikmete vahel tagasi jaotatud kahjumi tulevik sõltub maksumaksja asukohariigi maksusüsteemi

---

<sup>72</sup> Euroopa Komisjoni CCCTB Töögrupi töödokument CCCTB/WP/048/doc/en.

<sup>73</sup> Proposal for CCCTB Directive, art.65.

<sup>74</sup> Proposal for CCCTB Directive, art. 57(2).

reeglitest<sup>75</sup>. Majandusaasta lõppemisel tuleb Eesti äriühingutel tuleb arvesse võtta ka mahaarvatud kulused, mis oleksid jagatud iga grupiliikme vahel. Peale grupi likvideerimist tuleb Eesti äriühingul kohelda kahjumit Eesti maksusüsteemi reeglite kohaselt, või liitudes teisi grupiga on võimalik kahjumit jällegi tasaarvestada CCCTB reeglite alusel.

Kahjumit saab kohelda järgnevalt:

- Kui maksumaksja jätkab ühtsete reeglite rakendamist ka grupiväliselt (eraldiseisva üksusena), kahjumit on võimalik kanda edasi järgnevatele aastatele ja maha arvata järgnevatel aastatel.
- Kui maksumaksja liitub teise grupiga, kahjumit saab edasi kanda ja maha arvata vastava osaga.
- Kui maksumaksja väljub CCCTB süsteemist, kahjumit saab edasi kanda ka maha arvata vastavalt rakendatavale äriühingu tulu maksustamise süsteemile. See omakorda tähendab siseriiklike reeglite rakendamist.

Kahjumi ülekandmine järgmistele majandusaastatele on pigem erand grupist lahkumise reeglitest, mille kohaselt grupist lahkuvale grupiliikmele ei saa kahjumit omistada<sup>76</sup>. Kuigi ei ole selge milline reeglistik oleks kohaldatav grupi likvideerimise puhul – juhul, kui see on tingitud ühe grupiliikme lahkumisest (kuigi terve mõistus soovitaks rakendada Direktiivi 65. artiklit). Eesti reeglite kohaselt Grupi likvideerimist võib osaliselt võrrelda äriühingu likvideerimisega, kus kõik kulud ja tulud peavad olema jagatud enne äriühingu likvideerimist.

Äriühingute poolne iseseisev kahjumi ülekandmine järgmistele majandusaastatele peale grupi likvideerimist on erand reeglitest, mis kehtivad grupist väljumise puhul. Nende reeglite kohaselt kahjumit ei saa omistada grupist väljuvale äriühingule<sup>77</sup>.

Äriühingu grupiga liitumine ja grupist väljumine avaldab mõju äriühingu konsolideeritud tulu osale selle jaotamisel. Direktiivi kohaselt, kui äriühing liitub grupiga või väljub grupist majandusaasta jooksul, tuleb jaotatavat osa välja arvutada proportsionaalselt<sup>78</sup>. Grupi kahjumi jaotamisele (grupi likvideerimise või grupiliikme teise grupiga liitumise puhul) samuti

---

<sup>75</sup> Proposal for CCCTB Directive, art. 66.

<sup>76</sup> *ibid*, art. 69.

<sup>77</sup> *ibid*, art. 69.

<sup>78</sup> *ibid*, art. 88.

rakendatakse erireegleid<sup>79</sup>. Ehk grupiga liitumisel ja grupist väljumisel tuleb Eesti äriühingul jälgida nii CCCTB kui ka Eesti maksusüsteemi reegleid ning pöörata tähelepanu olemasoleva kahjumi jaotamisele.

CCCTB süsteemiga liitumine on valikuline. Selle valikulisus tuleneb asjaolust, et kõik äriühingud ei kuulu rahvusvahelistesse kontsernidesse ning samuti kõik äriühingud ei tegutse rahvusvaheliselt. Süsteemi valikulisuse tõttu ei ole sellega liitumine kohustuslik ja äriühingud ei pea süsteemiga liitumisele raha kuulutama. Kohustuslik CCCTB süsteem oleks vastuolus subsidiaarsuse põhimõttega, kuna Euroopa Liidu tasandilised meetmed hakkaksid kehtima siseriikliku tegevuse puhul. Kuigi äriühingule, kes ei tegutse piiriüleselt või ei kuulu rahvusvahelisse kontserni, ei oleks võimalik keelata CCCTB süsteemiga liituda. Süsteemi valikulisus tähendab, et äriühingutel jääb võimalus valida, kas rakendada ja järgida CCCTB või asukohariigi reegleid äriühingute maksustamisel. Seetõttu, liikmesriikidel tuleb administreerida kahte erinevat tulu maksustamise süsteemi.

Direktiivi äriühingu tulu maksustamise reeglid muutuvad ülimuslikeks liikmesriigi reeglite suhtes siis, kui grupp või üks maksumaksja liitub CCCTB süsteemiga<sup>80</sup>. Direktiivi sätted jõustuksid vaatamata liikmesriikide vahel sõlmitud lepingutele ja kokkulepetele<sup>81</sup>. Direktiiv vaikib kolmanda riikidega sõlmitud kokkulepete suhtes, kuigi mõju hindamise töödokument, mis on Direktiivi lisa, sätestab, et sellised kokkulepped (näiteks topeltmaksustamise vältimise lepingud) on ülimuslikud Direktiivi suhtes<sup>82</sup>. Juhul, kui teises liikmesriigis asuv emaettevõtte liitub CCCTB süsteemiga, tähendaks see ka Eestis asuvale tütarettevõttele võimaliku süsteemiga liitumist.

Direktiivi kohaselt, CCCTB süsteemiga liitunud äriühingu maksustamisel tuleb lähtuda ainult CCCTB reeglitest ning tuleb lõpetada sellise äriühingu maksustamist asukohariigi reeglite järgi<sup>83</sup> (ning kõikides küsimustes tuleb lähtuda Direktiivist). Eelkõige puudutab see maksumäärasid – küsimus, mida Direktiivis ei reguleerita. Maksubaasi väljaarvutamine käib Direktiivi reeglite kohaselt ja neid järgides. Praegu ei ole veel selge, kas Direktiiv hakkab reguleerima kõiki äriühingu tulu maksustamisega seonduvaid küsimusi. CCCTB süsteemiga

---

<sup>79</sup> Proposal for CCCTB Directive, art. 71.

<sup>80</sup> *ibid*, art. 7.

<sup>81</sup> *ibid*, art. 8.

<sup>82</sup> Euroopa Komisjoni töödokument SEC(2011) 315, lõplik.

<sup>83</sup> *Supra nota 80*.

Eesti äriühingu maksustamisel tuleb lähtuda ainult CCCTB reeglitest, Eesti maksuseadusi sellisel puhul ei ole võimalik rakendada.

Äriühingu eririikidest saadud kogutulu oleks maksustatav tulumaksuga, sõltumata, kas tulu on teenitud residentsuse liikmesriigis või mitte (Direktiiv tõlgendab residentsuse mõistet liikmesriikide siseriiklikust õigusest erinevalt)<sup>84</sup>. Selliselt, maksusumma oleks väljaarvutatav asukoha liikmesriigi maksumäärade rakendades, kuid kasumi välja arutamisel rakendataks Direktiivi reegleid. Eesti äriühingute kasumi väljaarvutamisel tuleks samuti lähtuda Direktiivi reeglitest, mitte Eesti maksusüsteemi seadustest.

Kolmandas riigis asutatud äriühingu ning liikmesriigi püsiva tegevuskoha kaudu eri riikidest saadud kogutulu oleks maksustatav tulumaksuga. Liikmesriigi püsiva tegevuskoha kaudu teenitud kasum oleks välja arvatud turuväärtuse printsiibi järgides, kuna kolmandas riigis asutatud äriühing ja tema liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht oleks koheldud seotud äriühingutena<sup>85</sup>.

Enamus Euroopa Liidu liikmesriike on kehtestanud äriühingute jaoks reegleid, mille kohaselt raamatupidamise majanduslikke aastaaruandeid tuleb koostada üldtunnustatud raamatupidamispõhimõtete järgi. Alates 2005. aastast mõned Euroopa Liidu äriühingud oma konsolideeritud aastaaruandeid koostades peavad kasutama rahvusvahelisi raamatupidamisestandarte<sup>86</sup>. Reeglina sellised standardid on loodud IAS (*International Accounting Standards*) ja IFRS (*International Financial Reporting Standards*) poolt. Liikmesriik võib omakorda kas lubada või kohustada äriühinguid järgida antud standardeid (IAS standardeid) konsolideeritud aastaaruandeid koostades.

CCCTB süsteem tulevikus ei avalda mõju nende äriühingute raamatupidamisarvestusele, kes kasutavad IAS või IFRS standardeid. Ning ettevõtted, kes kasutavad riiklike raamatupidamisarvestuse reegleid, samuti võivad jätkata olemasolevate reeglite kasutamist. Eesti äriühingud peaksid samamoodi võtma kasutusele rahvusvahelisi standarte ja kohaldama oma raamatupidamisarvestust IAS või IFRS standarditega. Otseselt selliste

---

<sup>84</sup> Proposal for CCCTB Directive, art. 6(3).

<sup>85</sup> *ibid*, art. 79.

<sup>86</sup> Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council 19 July 2002 on the application of the International accounting standards.

raamatupidamisarvestuse reeglite kasutamine ei ole kohustuslik, vaid soovituslik, kuna Euroopa Liidu tasandil ei ole loodud ühiseid raamatupidamise reegleid.

Paljud äriühingud kasutavad raamatupidamisarvestust tulumaksubaasi välja arvutamiseks, ning CCCTB süsteemi raames see jätkub. Direktiiv ei sätesta ühiseid reegleid riiklike raamatupidamisarvestuse põhimõtete asemel, vaid kirjeldab maksubaasi, kui arvestuse tulemust. Iga liikmesriik peab ise otsustama, kuidas rakendada arvestuse reegleid ning tulemuseks võib olla 27 erinevat reeglistikku. Euroopa Komisjon, antud olukorra hinnates, sätestas, et selline olukord on vältimatu, kuna Euroopa Liidus ei harmoniseerita raamatupidamise reegleid<sup>87</sup>.

CCCTB süsteemis on eelistatud „bilansi lehe“ arvestusmeetodi asemel nii nimetatud „tulu ja kulu“ lähenemine. Keskendutakse äriühingu tulu ja kulu saldol, mitte aasta alguse ja aasta lõpu bilansilise seisuga võrdlemisel. Hetkel Eestis tegutsevad äriühingud peavad korraldama oma arvestust Raamatupidamise seadusele vastavalt. Erinevalt CCCTB süsteemist koostatakse Eestis äriühingu finantsseisundile õiglase hinnangu andmiseks majandusaastaaruannet. Muu põhiaruannete seas koosneb selline majandusaruanne ka bilansist. Tulevikus, CCCTB süsteemi all tegutsemisel, tuleb Eesti äriühingutel kasutada teistsugust lähenemist majandusaastaaruannete koostamisel.

Kasum moodustub müügitulust, mahaarvamistest käibe- ja teistest maksudest ja kohustustest (kaasa arvatud vara realiseerimisest saadud tulu, intressid, dividendid, likvideerimisjaotised, kasutustasud ja toetused. Kasumi alla ei kuulu omakapitali suurendamine või võla tagastamine.

Direktiivis, võrreldes mõne liikmesriigi lähenemisega, ei erista aktiivset ja passiivset tulu ning ei kehtesta erinevaid maksumäärasid. Euroopa Komisjoni hinnangul selline eristamine võib teha CCCTB süsteemi keerulisemaks ja avaks võimalusi grupisiseseks tulunihutamiseks<sup>88</sup>. Erinevaid maksumäärasid aktiivse ja passiivse tulu maksustamiseks liikmesriigil ei oleks võimalik kasutada CCCTB süsteemis, kuna kõik äriühingu kasum oleks koheldud aktiivse ärituluna. Eestis praeguselt eristatakse aktiivset ja passiivset tulu, kuid ei maksusta neid

---

<sup>87</sup> CCCTB Töögrupi koosoleku protokoll kokkuvõtte, CCCTB/WP/059/draft/en, Brussels, 22 oktoober 2007.

<sup>88</sup> CCCTB Töögrupi töödokument CCCTB/WP060\doc\en, Brussels, 13 november 2007.

tulusid erineva tulumaksumääraga. Vastavalt maksukorralduse seadusele<sup>89</sup> aktiivset ja passiivset tulu eristatakse sotsiaalmaksuga maksustamisel, mitte aga tulumaksuga<sup>90</sup>.

Ühtse konsolideeritud maksustamise baasi jaotamise mehhanismi välja arendamisega tegeleb Euroopa Komisjon, ning õigus otsustada maksumäärade üle jääb liikmesriikidel. Praeguseks on välja pakutud järgmine jaotamise valem:

- Ühe kolmandikku moodustab *Tööjõud*.
- Ühe kolmandikku *Materiaalne omand*.
- Ühe kolmandikku *Käive asukoha järgi*.

Selliste tegevusalade jaoks nagu finantsteenused, kütus ja gaas, transport ja ringhääling töötatakse välja teistsuguseid valemeid.

Valem maksubaasi väljaarvutamiseks koosneb kolmest võrdselt kaalutud faktoritest (tööjõud, materiaalne omand, käive asukoha järgi). Tööjõu faktor on välja arvutatud töötajate arvu ja palgafondi alusel. Materiaalse omandi ehk vara faktor koosneb kõikidest materiaalistest varast. Immateriaalne põhivara ja finantsvara on valemist välja jäetud. Käive faktor tuleb võtta arvesse asukoha järgi selleks, et kindlustada sihtliikmesriigi aus osavõtt. Nende faktorite ja kaalutluste abil soovitakse kindlustada tulude maksustamist nende teenimise asukohas. Juhul, kui jaotamise tulemus ei kajasta õiglaselt äritegevuse ulatust, erandina võidakse kasutada alternatiivset meetodit, mille kohaselt jaotatud maksubaasi on võimalik välja arvutada riiklikul tasandil riikliku maksumääraga. Eesti äriühingute puhul probleemiks võib osutuda käibe varjamine ja töötajate deklareerimata jätmine äriühingu maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Antud tegurid võivad suurel määral kahjustada konsolideeritud maksubaasi välja arvutamist jaotamise valemi abil, kuna äriühingute poolt avaldatud andmed ei pruugi olla õiglased. Selline Eesti eripära võib tulevikus osutuda probleemiks maksubaasi väljaarvutamisel mitte ainult Eesti maksuhalduri, vaid ka „peamise maksumaksja“ asukohariigi maksuhalduri jaoks.

CCCTB poolseks positiivseimaks argumendiks kindlasti on selle mõju siirdehindadele. Kuna kontserni hakatakse käsitlema ühtse maksumaksjana, siis kõik kontsernisisesed tehingud ei

---

<sup>89</sup> Maksukorralduse seadus, §84.

<sup>90</sup> Tallinna Ringkonna Kohus. Otsus haldusajal 3-08-364. Jõustunud 02.06.2009.



oma enam rolli siirdehindade maksustamise seisukohast ning need jäetakse tähelepanuta. Seega kaob ka ära vajadus siirdehindade määratlemise järgi. Selle tulemusena väheneb administratiivne koormus Eesti ettevõtjate jaoks.

Lisaks sellele, positiivse küljena võib välja tuua ka võimaluse maksustada kasumeid konsolideeritud kujul ning suhelda ainult ühe riigi maksuhalduriga. Mainimist väärrib asjaolu, et CCCTB alusel oleks osaluste võõrandamisest saadud kasu emaettevõttele maksuvaba. Eesti maksusüsteem võimaldab ainult osaluste võõrandamisest saadud kasu maksustamise edasilükkamist.

Tulumaksu seaduse alusel äriühingud maksavad tulumaksu kasumilt mitte kasumi teenimisel, vaid alles kasumi jaotamisel dividendidena või muus vormis<sup>91</sup>. Maksukohustust ei teki kasumi jaotamise hetkeni - see on mõeldud investeringute soodustamiseks. Sellest tulenevalt ettevõtlusesse reinvesteeritud kasum on maksuvaba. Alates aastast 2003 kuulub maksustamisele kogu jaotatud kasum olenemata kasumieraldise saajast<sup>92</sup>. Kui dividendi saajaks on teine Eesti äriühing, kellele kuulub vähemalt 10% dividendi maksva äriühingu aktsiatest või osadest, ei tule tal tütarettevõttelt saadud dividendi omakorda välja makstes enam tulumaksu tasuda<sup>93</sup>. Mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha maksustamine toimub samadel alustel nagu Eesti äriühingute puhulgi<sup>94</sup>.

Lisaks traditsioonilisel kujul kasumi jaotamisele maksustatakse ka töötajate mitterahaline palgatulu (erisoodustused), samuti kaudne kasumi jaotamine kingituste ning annetuste ja ettevõtlusega mitteseotud kulude kujul<sup>95</sup>. Selliste väljamaksete puhul maksustamise perioodiks on kalendrikuu<sup>96</sup>.

CCCTB süsteem ei kohusta Eestit oma maksusüsteemi muutma. Kuid võib kindlalt öelda, et uue süsteemi rakendamine lisab Eesti maksuhaldurile täiendava halduskoormuse. Kui seni Maksu- ja Tolliamet on pidanud haldama ainult Eesti tulumaksusüsteemi, siis CCCTB rakendamisel tuleb lisaks hallata ka ühtset konsolideeritud maksubaasi. Kuna CCCTB lähtub aastapõhisest maksustamisest, erineb see oluliselt Eestis hetkel kehtivast äriühingute

---

<sup>91</sup> Tulumaksuseadus, §40, lõige 2.

<sup>92</sup> *ibid*, §1.

<sup>93</sup> *ibid*, §50, lõige 1<sup>1</sup>, punkt 3.

<sup>94</sup> *ibid*, §29.

<sup>95</sup> *ibid*, 10. Peatükk.

<sup>96</sup> *ibid*, §3.

tulumaksusüsteemist. Tulenevalt sellest asjaolust, tõstatub vajadus haldussuutlikkuse tõstmise järgi. Samas, ei ole välistatud, et Eesti jaoks võivad administreerimiskulud olla ebaproportsionaalselt suured võrreldes sellest süsteemist Eestile laekuva maksutuluga.

Otseselt CCCTB süsteem ei kujuta endas ohtu Eestis kehtivale ettevõtete maksustamise süsteemile, kuna tegemist on vabatahtliku süsteemiga. Kuid kahe maksustamise süsteemi samaaegne eksisteerimine teoorias võib tekitada palju küsimusi praktikas.

Sellised riigid nagu Iirimaa, Holland, Bulgaaria, Rootsi, Poola, Malta ja Rumeenia ei poolda CCCTB süsteemi praegusel kujul<sup>97</sup>. Direktiivide muutmise või kehtetuks tunnistamine (nii nagu ka vastuvõtmine) nõuab kõikide liikmesriikide ühehäälsust, mistõttu juba vastuvõetud CCCTB direktiivist võib hiljem olla juba raske taganeda. Siinkohal tasub silmas pida Saksamaa ja Prantsusmaa soovi ühtlustada Euroopa Liidus ka maksumäärasid, mis omakorda viitab mitmesammulisele protsessile äriühingute tulumaksusüsteemide täielikuks ühtlustamiseks Euroopa Liidus.

Oma esmasel kujul idee Euroopa ühtsest maksubaasist on mõistlik – sellega tahetak스 vähendada äriühingute halduskoormust ja piirata maksukonkurentsi. Euroopa Liidu äriühingute tulumaksumäär on müüdnud harmoniseerida varemgi, esimest korda 1962. aastal Neumark'i raportiga<sup>98</sup> ja 1970. aastal Van den Tempeli raportiga<sup>99</sup>. 1975. aastal koostatud ettepanekut<sup>100</sup> ja 1992. aasta Rudingi raporti<sup>101</sup> soovitus samuti ei võtnud kuulda. Täna ühtse maksubaasi ettepaneku otsene eelkäija on 2001. aastal avaldatud Bolkesteini raport<sup>102</sup>. 50. aastaga on jõutud vägagi konkreetse plaanini, mille direktiiviks saamine võib olla aastate küsimus. On ebatõenäoline, et ettepanek saab kõigi 27 liikmesriigi toetuse, mis on vajalik selle vastuvõtmiseks. Küll aga seda saab vastu võtta nii nimetatud „tõhustatud koostöö raames“, milleks on vajalik vähemalt üheksa liikmesriigi kokkulepet.

Direktiivi ettepaneku üheks eesmärgiks on vähendada maksuarvestuse kulusid – antud asjaolu toob vältimatult kaasa suure hulga uusi muresid, nagu erinevate riikide poolt „peamise

---

<sup>97</sup> Irish Examiner, „Eight countries reject EU tax proposal“, 2011, [www.irishtaxaminer.com/business/eight-countries-reject-eu-tax-proposal-155141.html](http://www.irishtaxaminer.com/business/eight-countries-reject-eu-tax-proposal-155141.html), 29.03.2013.

<sup>98</sup> Neumark, F., „Neumark Report“, 1962. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.

<sup>99</sup> Commission of the European Communities, Van den Tempel report, 1970. Väljaotsitud IBFD andmebaasist.

<sup>100</sup> European Communities Commission COM(75) 392, Proposal for a Council Directive concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends, 23.07.1975.

<sup>101</sup> Commission of the European Communities, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, EC, ISBN 92-826-4277-1, March 1992.

<sup>102</sup> European Commission, The Bolkenstein Report, 2001.

maksumaksja“ ja ühtse maksudeklaratsiooni esitamine, maksurevisjonide läbiviimine ja vaidemenetluste korraldus. Eriti keerukaks küsimuseks praktikas võib osutuda valem maksubaasi jaotamiseks erinevate liikmesriikide vahel. Direktiivi kõrvaltoimena on juba täheldatud selle mõju võimalikele tuleviku ettevõtte tulumaksusüsteemidele Euroopa Liidu liikmeriikides. On selge, et kaht paralleelset ettevõtete maksustamise süsteemi ülalpidamine on kulukas ning praktiline oleks seda teha vaid seni, kuni maksuhaldurid on uue süsteemi endale selgeks teinud ja CCCTB-le on vabatahtlikult üle läinud nii palju rahvusvahelisi ettevõtteid.

Eesti toetab direktiivi eelnõud juhul, kui see tõstab Euroopa Liidu turu konkurentsivõimet, ega oma ebaproportsionaalset negatiivset mõju Eesti riigi eelarvele, teatas rahandusministeerium<sup>103</sup>.

Kokkuvõtteks võib järeldada, et Eesti seisukohast on oluline, et CCCTB oleks võimalikult, läbipaistev, laia maksubaasiga, üheselt kohaldatav ning madalate halduskuludega (nii ettevõtjatele kui ka maksuhaldurile), ning ei kahjustaks Eesti ettevõtte tulumaksu maksubaasi suurust. Eesti toetab CCCTB süsteemi vabatahtliku paralleelsüsteemina, mis võimaldab säilitada olemasoleva ettevõtte tulumaksu süsteemi. Direktiivi rakendamine ei tohi seejuures kahjustada kehtivat ettevõtte tulumaksu süsteemi ning pädevust maksumäärade kehtestamisel.

Eesti maksusüsteemi kohaselt kasutatakse maksude kogumiseks õigusakte, et tagada rahaliste vahendite kogumise. Järelduseks CCCTB ettepaneku mõju Eesti maksusüsteemile analüüsimisele võib öelda, et Euroopa Komisjoni ettepanek ettevõtte tulumaksu konsolideeritud maksubaasi kohta avaldab mõju Eesti maksusüsteemile. Tulevased muutused äriühingute maksukorralduses võivad olla tingitud just CCCTB ettepanekust ning sellega võivad kaasa tuua muutusi äriühingute tulumaksuga maksustamisel.

Vastuseks uurimisülesandele võib järeldada, et Euroopa Komisjoni ettepanek ettevõtte tulumaksu konsolideeritud maksubaasi kohta avaldab mõju Eesti maksusüsteemile. Tulevased muutused äriühingute maksukorralduses võivad olla tingitud just CCCTB ettepanekust ning sellega võivad kaasa tuua muutusi äriühingute tulumaksuga maksustamisel.

---

<sup>103</sup> Rahandusministeerium, „Valitsus kinnitas Eesti esialgsed seisukohad EL-i ühtse ettevõtte tulumaksu kohta“, 2011, [valitsus.ee/et/uudised/pressiteated/rahandusministeerium/44182/valitsus-kinnitas-est-eesialgsed-seisukohad-el-i-%C3%BChitse-ettev%C3%B5tte-tulumaksu-kohta](http://valitsus.ee/et/uudised/pressiteated/rahandusministeerium/44182/valitsus-kinnitas-est-eesialgsed-seisukohad-el-i-%C3%BChitse-ettev%C3%B5tte-tulumaksu-kohta), 29.03.2013.

## KOKKUVÕTE

Tulumaksu ühtne konsolideeritud maksubaas (CCCTB) tähendab, et Euroopas tegutsevad kontsernid saavad võimaluse maksta tulumaksu kogu grupi konsolideeritud kasumilt. Liikmesriikide tulumaksuseaduste kõrvale luuakse „üleliiduline“ 28. tulumaksusüsteem, mille järgi arvutatakse välja kogu grupi maksustatav kasum, mis omakorda jagatakse liikmesriikide vahel vastavalt gruppi kuuluvate äriühingute majandusnäitajatele

Teema aktuaalsus seisnes Euroopa Komisjoni ettevõtte tulumaksu ühtse konsolideeritud maksubaasi ettepaneku võimalikkuses jõustumises direktiivi kujul. Ettepanek võib olla Eestile kohustuslik, juhul kui see võetakse direktiivina vastu.

Teema on uudne, kuna ettepaneku CCCTB direktiivi loomiseks Euroopa Komisjon avalikustas alles 2011. aastal. Liikmesriikide maksusüsteemide erinevuse tõttu on tekkinud arutelu antud ettepanekus kirjeldatud süsteemi kasulikkuse ja õiguslikku eesmärgi üle.

Töö eesmärgiks oli analüüsida CCCTB süsteemi mõju Eesti maksusüsteemile. Eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli analüüsida Taani, Hollandi ja Eesti kontsernide maksustamise praktikat. Rakendades erireegleid kontsernide maksustamise puhul, näitavad need riigid kontsernide vajadust sellise erikohtlemise järele. Taani ja Hollandi kontsernide maksustamise praktika võib kujuneda mõõdupuuks teiste liikmesriikide jaoks, ning sellega tuua sisse muutusi teiste riikide maksusüsteemidesse. Eesti maksusüsteemis äriühinguid maksustatakse eraldiseisvate majandusüksustena.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade Euroopa Kohtu kohtulahenditest, mis puudutavad grupirežiime. Analüüsitud kohtulahendite põhjal andis autor ülevaate praegusest olukorrast kontsernide maksustamisel. Samuti võib järeldada, et rahvusvahelisest äritegevusest tingituna vajavad kontsernid erikohtlemist selleks, et oma äritegevust muuta

efektiivsemaks ja kasumlikumaks. Piiriüleste kontsernide maksustamisel kõige tulisemaks arutelu küsimuseks on ema- ja tütarettevõtete kahjumi mahaarvamine.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade Euroopa Komisjoni ettepanekust äriühingute tulumaksu ühtse konsolideeritud maksubaasi kohta. Ühtne konsolideeritud tulumaksubaas vähendaks märgatavalt maksu administreerimise kulusid ning muudaks maksukogumise lihtsamaks. Kuna grupi tasandil toimub maksubaasi konsolideerimine, ei võetaks enam arvesse siirdehindade reegleid, mille rakendamine on ettevõtjatele kulukas, samuti tekiks võimalus hakata omavahel tasaarvestama eri riikides tekkinud kasumeid ja kahjumeid.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida ettepaneku, kui võimalikku tulevase direktiivi, mõju Eesti maksusüsteemile. Analüüsi tulemusena sai tõestatud, et CCCTB süsteem võib osutuda lihtsaks ja läbipaistvaks, kuid teisest küljest või Eesti maksuhalduri jaoks osutuda liiga koormavaks ja ebaproportsionaalseks saadavate maksutuludega võrreldes. Samuti võib selline maksubaasi välja arvutamise süsteem kahjustada Eesti kehtivat äriühingute tulumaksuga maksustamise süsteemi, kuna äriühingute maksustamisel rakendaksid CCCTB mitte Eesti maksusüsteemi reeglid.

Edaspidi vajab täiendavat analüüsi CCCTB süsteemi kohaldatavus Eesti rahvusvaheliselt mitte-tegutsevate äriühingute seas.

## SUMMARY

The current thesis „Common Consolidated Corporate Base“ aims at analyzing the effect of potential directive towards existing Estonian tax system. It is written in Estonian language and consists of 39 pages; substantive part consists of 32 pages. There are 45 sources used in this work, which all have the references in the text. The topic of the current thesis is actual because of European Commission’s proposal to create a common consolidated corporate tax base directive. The topic requires a profound research as proposal may come into force as a directive.

The purpose of this thesis is to analyze the effect of potential directive towards existing Estonian tax system. Author sets the following examination goals to achieve the purpose:

1. To analyze Danish, Netherlands and Estonian taxation law.
2. To give an overview of European Court of Justice case law, concerning taxation of groups.
3. To give an overview of European Commission’s CCCTB proposal.
4. To analyze the effect of potential directive towards Estonian tax system.

The qualitative analysis and method of synthesis were used as the research methods.

The author of the current thesis has come to the conclusion that companies could benefit from CCCTB system as it would lower the administrative costs of the corporate taxation. From another point of view CCCTB system could be burdensome for Estonian tax authority. Proposed calculation method of tax base under CCCTB system could damage existing Estonian corporate taxation system as well.

## KASUTATUD KIRJANDUSE LOETELU

BBC News. „M&S scraps overseas stores“. 2001. [news.bbc.co.uk/2/hi/business/1249044.stm](http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/1249044.stm), 07.03.2013.

CCCTB Töögrupi tödodokument CCCTB/WP060\doc\en, Brussels, 13 november 2007

CCCTB Töögrupi koosoleku protokoll kokkuvõtte, CCCTB/WP/059/draft/en, Brussels, 22 oktoober 2007

Cerioni, L. 2007. EU corporate law and EU company tax law. Edward Elgar Publishing Limited.

Commission of the European Communities, Van den Tempel report, 1970

Commission of the European Communities, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, EC, ISBN 92-826-4277-1, March 1992

Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 ; A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, 7 July 2004.

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Towards an Internal Market without tax obstacles, A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, 23.10.2001, Brussels

Ecker, T., Gernet, R. 2011. History of the tax treaties: The relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties. Linde.

Ernst & Young. 2012. Worldwide Corporate Tax Guide. Ernst & Young Global Limited. EU Members. 2001. Treaty of Nice. Doc 2001/C80/01.

European Communities Commission COM(75) 392, Proposal for a Council Directive concerning the harmonization of systems of company taxation and of withholding taxes on dividends, 23.07.1975

Euroopa Komisjoni tödodokument SEC(2011) 315, lõplik

Euroopa Komisjoni CCCTB Töögrupi tödodokument CCCTB/WP/048/doc/en

European Commission CCCTB/RD\003\doc\en, “Workshop on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Transactions and dealings between the group and entities outside the group” (20 October 2010),

European Commission CCCTB\20101020, “Summary Record by the Chair of the Common Consolidated Corporate Tax Base Workshop, 20 October 2010

European Commission, The Bolkenstein Report, 2001

Euroopa Liidu liikmesriigid. 2007. Lissaboni leping. Lissabon.

European Union. 2010. Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Document C 83/47.

Hollandi maksumäärad 2013. Väljaotsitud „Taxes in Europe Database“ andmebaasist. [ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/taxDetail.html?id=436/1332806400&taxType=CIT](http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetail.html?id=436/1332806400&taxType=CIT), 13.03.2013.

Irish Examiner. „Eight countries reject EU tax proposal“. 2011. [www.irishexaminer.com/business/eight-countries-reject-eu-tax-proposal-155141.html](http://www.irishexaminer.com/business/eight-countries-reject-eu-tax-proposal-155141.html), 29.03.2013

James, S. 2004. The economics of taxation: Principles, policy and practice. Prentice Hall.  
Kokott, J. Kohtujuristi arvamus Philips Electronics UK kohtuasjas. Dokument C-18/11.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Storck, A. 2013. ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012. Linde.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Storck, A. 2012. Horizontal Tax Coordination. IBFD.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C. 2008. Introduction to European Tax Law: Direct Taxation. Spiramus Press.

Lehis, L. 2012. Maksuõigus. Kirjastus Juura

Maksukorralduse seadus. 09.04.2013. Jõustunud 01.09.2002 – RT I 2002, 57, 358 ... RT I 17.04.2013, 13.

Marks & Spencer plc vs David Halsey (Her Majesty’s Inspector of Taxes). Kohtuasi C-446/03. Euroopa Kohus. Otsus. 13.12.2005.

Mäntysaary, P. 2010. The law of corporate finance. Springer.

Neumark, F. 1962. „Neumark Report“.

Parliament of the United Kingdom. 1988. United Kingdom Act of Parliament. Income and Corporation Taxes Act.

Philips Electronics UK Ltd vs The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs. Kohtuasi C-18/11. Euroopa Kohus. Otsus. 6.09.2012.



Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 16.03.2011, Brussels

Rahandusministeerium, „Valitsus kinnitas Eesti esialgsed seisukohad EL-i ühtse ettevõtte tulumaksu kohta“, 2011, [valitsus.ee/et/uudised/pressiteated/rahandusministeerium/44182/valitsus-kinnitas-est-eesialgsed-seisukohad-el-i-%C3%BChtse-ettev%C3%B5tte-tulumaksu-kohta](http://valitsus.ee/et/uudised/pressiteated/rahandusministeerium/44182/valitsus-kinnitas-est-eesialgsed-seisukohad-el-i-%C3%BChtse-ettev%C3%B5tte-tulumaksu-kohta), 29.03.2013

Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council 19 July 2002 on the application of the International accounting standards

Rijksoverheid. 1969. Wet op de vennootschapsbelasting.

Rijksoverheid. 1994. Burgerlijk Wetboek.

Sandford, C.T. 2000. Why tax systems differ: a comparative study of the political economy of taxation. Fiscal Publications.

Skatteministeriet. 2012. Selskabsskatteloven.

Skatteministeriet. 2012. Fondsbeskatningloven.

Terra, B.J.M. 2012 European Tax Law. Kluwer Law International.

Tulumaksuseadus. 01.04.2013. Jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 ... RT I 20.03.2013, 26.

USA – France. 1994. Convention between the Government of The United States of America and the Government of The French Republic for the avoidance of the double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and kapital.

Van Raad, K. 2012. Materials on International & EU Tax Law. International Tax Center Leiden

Weber, D. 2012. CCCTB: Selected Issues. Wolters Kluwer Law & Business.

X holding B.V. vs Staatssecretaris van Financien. Kohtuasi C-337/08. Euroopa Kohus. Otsus. 25.02.2010.

Гукасян, Г.М. 2008. Экономическая теория. ООО «Питер Пресс».