



# Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

26. veebruar 2019\*

## Sisukord

Õiguslik raamistik .....	3
OECD näidisleping .....	3
Direktiiv 90/435 .....	4
Topeltmaksustamise vältimise lepingud .....	6
Taani õigus .....	7
Dividendide maksustamine .....	7
Maksu kinnipidamine tuluallikalt .....	7
Pettusele ja kuritarvitusele kohaldatav õigus .....	8
Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused .....	9
1) Kohtuasi C-116/16, T Denmark .....	9
2) Kohtuasi C-117/16, Y Denmark .....	13
Menetlus Euroopa Kohtus .....	17
Eelotsuse küsimuste analüüs .....	17
Põhikohtuasjade esimene kuni kolmas küsimus ning neljanda küsimuse punktid a–c .....	17
Põhikohtuasjade neljanda küsimuse punktid d ja e ning viies ja kaheksas küsimus .....	21
Õiguste kuritarvitamise koosseisu tunnused ja nendega seotud tõendid .....	21
Õiguse kuritarvituse tõendamise koormis .....	24
Põhikohtuasjade kuues, seitsmes, üheksas ja kümnes küsimus .....	25

\* Kohtumenetluse keel: taani.

Kohtukulud..... 25

Eelotsusetaotlus – Õigusaktide ühtlustamine – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 90/435/EMÜ – Liikmesriigi äriühingute poolt teiste liikmesriikide äriühingutele jaotatud kasumi maksust vabastamine – Jaotatud kasumi tegelik tulusaaja – Õiguste kuritarvitamine – Liikmesriigis asuv äriühing, kes maksab teises liikmesriigis asuvale sidusühingule dividende, mis hiljem kantakse täielikult või peaaegu täielikult edasi väljapoole Euroopa Liidu territooriumi – Tütarettevõtja, kellel on kohustus kasumilt maks kinni pidada

Liidetud kohtuasjades C-116/16 ja C-117/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Østre Landsreti (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani) 19. veebruari 2016. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 25. veebruaril 2016, menetlustes

### Skatteministeriet

*versus*

**T Danmark (C-116/16),**

**Y Denmark Aps (C-117/16),**

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, kodade presidendid J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader ja F. Biltgen, kohtunikud A. Rosas (ettekandja), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C.G. Fernlund, C. Vajda ja S. Rodin,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Šereš,

arvestades kirjalikku menetlust ja 10. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- T Danmark, esindajad: *advokat* A. M. Ottosen ja *advokat* S. Andersen,
- Y Denmark Aps, esindajad: *advokat* L. E. Christensen ja *advokat* H. S. Hansen,
- Taani valitsus, esindajad: C. Thorning, J. Nymann-Lindgren ja M. S. Wolff, keda abistas *advokat* J. S. Horsbøl Jensen,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Socio,
- Luksemburgi valitsus, esindaja: D. Holderer, keda abistasid *avocat* P.-E. Partsch ja *avocat* T. Lesage,

- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman ja C. S. Schillemans,
  - Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren ja F. Bergius,
  - Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, R. Lyal ja L. Grønfeldt, keda abistas *avocat* H. Peytz,
- olles 1. märtsi 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused puudutavad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ (ELT 2003, L 7, lk 41; ELT eriväljaanne 09/02, lk 3) (edaspidi „direktiiv 90/435“), ning ELTL artikleid 49, 54 ja 63.
- 2 Taotlused on esitatud vaidluste raames, mille pooled on Skatteministeriet (Taani maksuministeerium) ning T Danmark ja Y Denmark Aps, nendel äriühingutel lasuva kohustuse üle tasuta tuluallikalt kinnipeetavat maksu, kuna nad on maksnud dividende mitteresidendist äriühingutele, kelle puhul on maksuhaldur seisukohal, et nad ei ole nende dividendide tegelikud tulusaajad ning seetõttu ei saa neile kohaldada direktiivis 90/435 ette nähtud vabastust tuluallikalt kinnipeetavast maksust.

### Õiguslik raamistik

#### *OECD näidisleping*

- 3 Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) nõukogu võttis 30. juulil 1963 vastu soovitusel topeltmaksustamise kaotamise kohta ning palus lepinguosaliste riikide valitsustel kahepoolsete lepingute sõlmimisel või muutmisel järgida „tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise näidislepingut“, mille töötas välja OECD maksukomitee ning mis on lisatud soovitusel (edaspidi „OECD näidisleping“). Näidisleping vaadatakse läbi ja seda muudetakse regulaarselt. Selle kohta esitatakse kommentaare, mille kiidab heaks OECD nõukogu.
- 4 1977. aasta muudatusest tulenevas versioonis OECD näidislepingu (edaspidi „1977. aasta OECD näidisleping“) artikli 1 kommentaaride punktides 7–10, mille kohaselt on leping kohaldatav isikutele, kes on ühe lepinguosalise riigi või mõlema lepinguosalise riigi resident, on juhitud tähelepanu sellele, et lepingut võidakse fiktiivsete õiguslike skeemide abil ebaõigesti ära kasutada maksustamise vältimiseks. Kommentaaride nende punktide tekstis rõhutatakse tähtsust, mis on mõistel „tegelik tulusaaja“, mis viidi sisse muu hulgas näidislepingu artiklisse 10 (dividendide maksustamine) ja artiklisse 11 (intresside maksustamine), ning maksupettuse vastase võitluse vajalikkust.
- 5 1977. aasta OECD näidislepingu artikli 10 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:  
„1. Dividende, mida lepinguosalises riigis asuv äriühing maksab teises lepinguosalises riigis asuvalle isikule, maksustatakse selles teises riigis.“

2. Neid dividende võib siiski maksustada ka lepinguosalisel riigis, kus on dividende maksva äriühingu asukoht, vastavalt selle riigi õigusele; maks ei või aga juhul, kui saaja on dividendide tegelik tulusaaja, olla suurem kui:

- a) 5% dividendide brutosummast, kui tegelik tulusaaja on äriühing (siiski mitte isikuteühendused), kellele vahetult kuulub vähemalt 25% dividende maksva äriühingu kapitalist;
- b) kõikidel muudel juhtudel 15% dividendide brutosummast.“

- 6 2003. aastal toimunud kommentaaride läbivaatamisel täiendati neid märkustega „sildäriühingute“ kohta, see tähendab äriühingud, mis on formaalselt küll tulu omanikud, kuid kellel on tegelikkuses vaid väga piiratud volitused, mistõttu kujutavad nad endast pelgalt huvitatud isikute arvel tegutsevaid usaldusisikuid või varahaldureid ning seetõttu ei saa neid pidada selle tulu tegelikeks tulusaajateks. 2003. aasta läbivaatamisest tulenevas redaktsioonis artikli 10 kommentaaride punktis 12 on muu hulgas ette nähtud, et „[m]õistet „tegelik tulusaaja“ ei kasutata kitsas ja tehnilises tähenduses, vaid seda tuleb mõista selle kontekstis ning lepingu eset ja eesmärki arvestades, muu hulgas topeltmaksustamise vältimiseks ja maksustamise vältimise ja maksupettuse ennetamiseks“. Kommentaaride sama redaktsiooni punktis 12.1 on märgitud, et „[l]epingu eseme ja eesmärgiga oleks vastuolus see, kui tuluallika riik annab maksuvähenduse või -vabastuse lepinguosalise riigi residendile, kes tegutseb muul viisil kui agendi või muu esindajana, pelga vahendajana teise isiku arvel, kes tegelikult asjaomast tulu saab“ ning et „sildäriühingut ei saa üldjuhul pidada tegelikult tulusaajaks, kui vaatamata sellele, et vormiliselt on ta tulu omanik, on tal tegelikkuses vaid väga piiratud volitused, mistõttu kujutab ta endast pelgalt huvitatud isikute arvel tegutsevat usaldusisikut või varahaldurit“.
- 7 2014. aastal toimunud kommentaaride uue läbivaatamise käigus täpsustati mõisteid „tegelik tulusaaja“ ja „sildäriühing“. Kommentaaride selle redaktsiooni punktis 10.3 on märgitud, et „sildäriühingute probleemi ja üldisemalt soodsaima maksulepingu otsimise ohule lahenduse leidmiseks on arvukaid vahendeid, mille hulgas on lepingutes sisalduvad spetsiifilised kuritarvituse vältimise sätted, üldised kuritarvituse vältimise eeskirjad, eeskirjad, mille kohaselt on sisu vormist olulisem, ning nn majandusliku sisu eeskirjad“.

### **Direktiiv 90/435**

- 8 Direktiivi 90/435 esimene ja kolmas põhjendus on sõnastatud järgmiselt:

„eri liikmesriikide äriühingute grupeerimine võib olla vajalik selleks, et luua ühenduse piires analoogilised tingimused siseturu tingimustega, ja selleks et nõnda tagada ühisturu loomine ning selle efektiivne toimimine; niisugust tegevust ei tohiks takistada piirangud, halvemus ega moonutused, mis tulenevad eriti liikmesriikide maksukorraldusest; niisuguse eri liikmesriikide äriühingute grupeerimisega on vaja kehtestada konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohanduda ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet;

[...]

eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivas maksukorralduses on liikmesriigiti märkimisväärseid erinevusi ning kohaldatavad sätted on üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldatakse ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes; seetõttu on eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö ebasoodsamas olukorras võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga; niisugune ebasoodus olukord tuleb kõrvaldada, kehtestades äriühingute grupeerimist lihtsustava üldsüsteemi“.

9 Direktiivi 90/435 artiklis 1 on sätestatud:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

[...]

– kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele.

– [...]

2. Käesolev direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist.“

10 Direktiivi artiklis 2 on ära toodud äriühingu vormi, maksuresidentsuse ja maksukohustustega seotud tingimused, mis peavad olema direktiivi kohaldamiseks täidetud.

11 Direktiivi 90/435 artiklis 3 on sätestatud:

„1. Käesolevas direktiivis:

a) loetakse emaettevõtjaks liikmesriigi mis tahes äriühing, mis vastab artiklis 2 sätestatud tingimustele ning millel on vähemalt 20protsendiline osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis;

selline staatus omistatakse samadel tingimustel ka liikmesriigi äriühingutele, millel on vähemalt 20protsendiline osalus sama liikmesriigi äriühingu kapitalis, mille omanikuks on osaliselt või täielikult viimase äriühingu alaline üksus, mis asub muus liikmesriigis;

alates 1. jaanuarist 2007 on miinimumosalus 15%;

alates 1. jaanuarist 2009 on miinimumosalus 10%;

b) loetakse tütarettevõtjaks äriühingut, mille kapital sisaldab punktis a nimetatud osalust.

2. Kaldudes kõrvale lõikest 1, võivad liikmesriigid:

– kahepoolse kokkuleppe alusel asendada kapitalis osalemise kriteeriumi hääleõigusega,

– mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.“

12 Direktiivi artikli 4 lõige 1 jätab liikmesriikidele valiku kahe süsteemi vahel, see tähendab maksuvabastuse süsteem ja mahaarvamise süsteem.

13 Direktiivi artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

„Kasum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust.“

### ***Topeltmaksustamise vältimise lepingud***

- 14 Luksemburgi Suurhertsogiriigi valitsuse ja Taani Kuningriigi valitsuse vahel Luxembourgis 17. novembril 1980 sõlmitud lepingu, millega nähakse ette topeltmaksustamise vältimise ja sellealase vastastikuse halduskoostöö eeskirjad seoses tulu- ja kapitalimaksuga (edaspidi „Luksemburgi ja Taani vaheline maksuleping“), artikli 10 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud dividendide maksustamise pädevuse jaotus nende kahe liikmesriigi vahel ja see on sõnastatud järgmiselt:
- „1. Dividende, mida lepinguosalisel riigis asuv äriühing maksab teises lepinguosalisel riigis asuval isikule, maksustatakse selles teises riigis.
2. Neid dividende võib siiski maksustada ka lepinguosalisel riigis, kus on dividende maksva äriühingu asukoht, vastavalt selle riigi õigusele; maks ei või aga juhul, kui saaja on dividendide tegelik tulusaaja, olla suurem kui:
- a) 5% dividendide brutosummast, kui tegelik tulusaaja on äriühing (siiski mitte isikuteühendused), kellele vahetult kuulub vähemalt 25% dividende maksva äriühingu kapitalist;
- b) kõikidel muudel juhtudel 15% dividendide brutosummast.“
- 15 Taani Kuningriigi valitsuse ja Küprose Vabariigi valitsuse vahel 26. mail 1981 allkirjastatud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 10 lõigetes 1 ja 2 oli ette nähtud dividendide maksustamise pädevuse jaotus ja see oli sõnastatud järgmiselt:
- „1. Dividende, mida lepinguosalisel riigis asuv äriühing maksab teises lepinguosalisel riigis asuval isikule, maksustatakse selles teises riigis.
2. Neid dividende võib siiski maksustada ka lepinguosalisel riigis, kus on dividende maksva äriühingu asukoht, vastavalt selle riigi õigusele; maks ei või aga juhul, kui saaja on dividendide tegelik tulusaaja, olla suurem kui:
- a) 10% dividendide brutosummast, kui tegelik tulusaaja on äriühing (siiski mitte isikuteühendused), kellele vahetult kuulub vähemalt 25% dividende maksva äriühingu kapitalist;
- [...]
- b) 15% dividendide brutosummast kõigil muudel juhtudel.“
- 16 Ameerika Ühendriikide valitsuse ja Taani Kuningriigi valitsuse vahel Washingtonis 19. augustil 1999 alla kirjutatud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksustamise vältimise ennetamise lepingu artikli 10 lõike 2 kohaselt võib lepinguosaline riik, kus asub dividende maksev äriühing, maksustada dividende, mis on makstud teise riigi residentist äriühingule, kes on nende „tegelik tulusaaja“, 5% määra alusel dividendide brutosummast.
- 17 Taani Kuningriigi ja Bermuda vahel maksulepingut ei ole.
- 18 Nendest kahepoolsetest lepingutest nähtub, et tuluallikariik, see tähendab põhikohtuasjades Taani Kuningriik, võib maksustada dividende, mida on makstud teises liikmesriigis asuval äriühingule, kui äriühing ei ole dividendide tegelik tulusaaja, suurema määra alusel kui on ette nähtud nendes lepingutes. Mõistet „tegelik tulusaaja“ ei ole üheski nendest lepingutest siiski määratletud.

## *Taani õigus*

### *Dividendide maksustamine*

- 19 Äriühingu tulumaksu seaduse (selskabsskattelov) § 2 lõike 1 punktis c on ette nähtud:

„Käesoleva seaduse alusel maksustatakse ka välismaal asuvaid äriühinguid ja ühinguid, keda on eelkõige nimetatud käesoleva seaduse § 1 lõikes 1, kui nad

[...]

c) saavad dividende, mis kuuluvad riigi tulumaksuarvestuse seaduse § 16 A lõigete 1 ja 2 kohaldamisalasse [...]. Maksust on vabastatud dividendid tütarettevõtjate aktsiatelt (vt aktsiatulu maksustamise seaduse § 4 A), kui tütarettevõtja makstud dividendide ei maksustata või maksustatakse vähendatud määra alusel vastavalt direktiivile [90/435] või maksulepingule, mis on sõlmitud Fääri saarte, Gröönimaa või emaettevõtja residentsusriigiga. Samuti on maksust vabastatud dividendid sidusettevõtjate aktsiatelt (vt aktsiatulu maksustamise seaduse § 4 B), mis ei ole tütarettevõtjate aktsiad, kui kontserni kuuluv tulu saav äriühing on [liidu/Euroopa Majanduspiirkonna (EMP)] riigi resident ja kui dividendid oleksid olnud maksust vabastatud või maksustatud vähendatud määra alusel direktiivi [90/435] või asjaomase riigiga sõlmitud maksulepingu alusel, kui tegemist oleks olnud tütarettevõtjate aktsiatega. Samuti on maksust vabastatud dividendid, mida on saanud isikud, kellel on osalus emaettevõtjates, mida on nimetatud direktiivi [90/435] artikli 2 lõike 1 punkti a äriühingute loetelus, kuid keda Taanis loetakse maksustamise seisukohalt läbipaistvateks üksusteks. Seda sätet kohaldatakse tingimusel, et äriühingus osalust omav isik ei ole Taani resident.“

### *Maksu kinnipidamine tuluallikalt*

- 20 Juhul kui Taanist saadud dividendide suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti c alusel piiratud maksukohustust, on Taani dividendimaksja vastavalt Taani tuluallikalt maksu kinnipidamise seaduse (kildeskatteloven) §-le 65 kohustatud kinni pidama maksu, mille määr on 28%.

- 21 Põhikohtuasja asjaolude seisukohast asjasse puutuvas redaktsioonis tuluallikalt maksu kinnipidamise seaduse § 65 lõiked 1 ja 5 nägid ette:

„1. Äriühingu tulumaksu seaduse § 1 lõike 1 punktides 1, 2, 2e ja 4 osutatud äriühingute või ühingute jne aktsiatelt või osalt makstavate dividendide heakskiitmisel, jaotamise üle otsustamisel või makse tegemisel peavad need äriühingud, ühingud jne jaotatud kogusummast kinni pidama 28%, kui lõikes 4 ei ole sätestatud teisiti või kui lõigetest 5–8 ei tulene teisiti. [...] Selliselt kinni peetud summat nimetatakse „dividendimaksuks“.

[...]

5. Maksu ei peeta kinni dividendidelt, mida välisriigi residentist äriühing saab Taani residentist äriühingult, kui need dividendid ei too kaasa maksukohustust [vt äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkt c].“

- 22 Äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punktist 2 nähtub, et seaduse § 2 lõike 1 punktist c tulenev maksukohustus on lõplikult täidetud tuluallikalt maksu kinnipidamise seaduse § 65 ette nähtud maksu kinnipidamisega. Põhikohtuasjas asjasse puutuval ajavahemikul oli kasumi maksustamise määr 28%.

- 23 Äriühingu tulumaksu seaduse § 13 lõike 1 punkti 2 kohaselt on Taani emaettevõtjad vabastatud maksust dividendidelt, mida nad saavad Taani tütarettvõtjatelt. Lisaks nähtub tuluallikalt maksu kinnipidamise määruse (kildeskattebekendtgørelsen) § 31 lõike 1 punktist 2, et dividendide maksmisel ei pea Taani dividende maksev äriühing neilt maksu kinni pidama.
- 24 Kuna aga Taani äriühingut maksustatakse dividendide osas, mida on maksnud teine Taani äriühing, peab viimane tuluallikalt maksu kinnipidamise seaduse § 65 lõike 1 alusel maksu kinni pidama.
- 25 Maksuministerium möönis liikmesriigi kohtus, eelkõige põhikohtuasjas C-116/16, et 2011. aastal maksustas Taani Kuningriik teise liikmesriigi äriühingu saadud dividende kõrgema määraga kui tollal kohaldatav äriühingu tulumaksu määr, rikkudes EL toimimise lepingu sätteid. Seetõttu vähendas maksuministerium nõutavat summat 25%-le, see tähendab määr, mis võrdus tollal kohaldatava äriühingu tulumaksu määraga.
- 26 Tuluallikalt kinnipeetava maksu maksetähtpäev on täpsustatud tuluallikalt kinnipeetava maksu seaduse § 66 lõike 1 teises lauses, mis on sõnastatud järgmiselt:
- „Tuluallikalt kinnipeetud maks on sissenõutav alates dividendi heakskiitmisest või dividendi jaotamise otsusest või dividendimakse tegemisel ning kuulub tasumisele hiljemalt järgmisel kuul, mil äriühing peab tasuma tuluallikalt kinni peetavad maksud [nn „A skat“] ja töötajate erimakse, mis on kinni peetud.“
- 27 Tuluallikalt kinnipeetud maksu peab riigile tasuma dividendimaksja.
- 28 Tuluallikalt kinnipeetud maksu hilinenud tasumise korral on viivise määr kõrgem määrast, mis on ette nähtud Taani äriühingu poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu hilinenud tasumise korral. Eelotsusetaotluse esitanud kohus aga märgib, et 1. augustil 2013 jõustunud seadusemuudatuse kohaselt on viivise määr nii tuluallikalt kinnipeetava maksu kui ka äriühingu tulumaksu puhul sama.
- 29 Viivist maksab isik, kes peab maksu kinni pidama. Äriühingu puhul, kellel on Taanis täieulatuslik maksukohustus, on maksustatavad dividendid üks osa tema maksustatavast tulust. Maksu peab kinni pidama ja selle riigikassasse maksuma ning hilinenud maksmise korral viivist maksuma dividende maksev äriühing.
- 30 Tuluallikalt maksu kinnipidamise seaduse § 65 C lõike 1 alusel on Taanis tekkinud litsentsitasude maksja põhimõtteliselt kohustatud maksu kinni pidama olenema sellest, kas tulusaaja on Taani resident või mitte.

#### *Pettusele ja kuritarvitusele kohaldatav õigus*

- 31 Taanis ei olnud kuni 29. aprilli 2015. aasta seaduse nr 540 vastuvõtmiseni kuritarvituste vältimist käsitlevat üldist õigusnormi. Kohtupraktikas on siiski välja kujunenud nn tegelikkuse põhimõte, mille kohaselt põhineb maksustamine tegelikult toimunu konkreetsetel hindamisel. See tähendab muu hulgas, et teatavatel asjaoludel võib jätta tähelepanuta kunstlikud maksuskeemid ning selle asemel võib maksustamisel lähtuda tegelikkusest vastavalt põhimõttele, mille kohaselt on sisu vormist olulisem (*substance-over-form*).
- 32 Eelotsusetaotlustest nähtub, et mõlemas põhikohtuasjas on pooled üksmeelel selles, et tegelikkuse põhimõte ei ole piisav põhjendus, et nendes kohtuasjades käsitletavad skeemid kõrvale jätta.
- 33 Nagu nähtub nendest eelotsusetaotlustest, on kohtupraktikas välja kujunenud ka nn õigustatud tulusaaja (*rette indkomstmodtager*) põhimõte. See põhimõte tugineb Taani maksukorralduse seaduse (statsskatteloven) §-s 4 sisalduvatele tulude maksustamise põhisätetele, mille kohaselt ei ole



maksuhaldur kohustatud nõustuma tulutoova äritegevuse või tegevusala ja sellest saadava tulu jaotuse kunstliku lahutamisega. Kõnealuse põhimõtte eesmärk on seega kindlaks teha, kes – olenemata ettevõtja väidetavast struktuurist – on tegelik tulusaaja ja seega maksukohustuslane.

### **Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused**

- 34 Nendes kahes põhikohtuasjas vaidlustab maksuminister otsused, milles Landsskatteret (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan, Taani) asus seisukohale, et T Danmarkile (kohtuasi C-116/16) ja Y Denmarkile (kohtuasi C-117/16) tuleb kohaldada direktiivis 90/435 ette nähtud kinnipeetava maksu vabastust dividendidelt, mida maksti teises liikmesriigis asuvatele üksustele.
- 35 Selleks, et saada direktiivis 90/435 ette nähtud maksusoodustusi, peab dividende saav üksus vastama direktiivis kehtestatud tingimustele. Kuid nagu selgitas Taani valitsus oma seisukohtades, võib ette tulla, et kontsernid, mis ei vasta nendele tingimustele, loovad dividende maksva äriühingu ja üksuse vahele, kellele need dividendid tegelikult mõeldud on, ühe või mitu fiktiivset äriühingut, mis vastavad direktiivi formaalsetele tingimustele. Just selliseid finantskeeme puudutavad eelotsusetaotlused esitanud kohtu küsimused, mis käsitlevad õiguste kuritarvitamist ja mõistet „tegelik tulusaaja“.
- 36 Asjaolud, mida eelotsusetaotlused esitanud kohus on kirjeldanud ja illustreerinud eelotsusetaotlustes asjaomaste äriühingute kontsernide struktuuri mitme skeemiga, on eriti keerulised ja üksikasjalikud. Arvesse võetakse ainult neid elemente, mis on vajalikud eelotsuse küsimustele vastamiseks.

#### **1) Kohtuasi C-116/16, T Danmark**

- 37 Eelotsusetaotluse kohaselt asutasid viis investeerimisfondi, millest ükski ei ole liikmesriigi resident või mõne sellise riigi resident, kellega Taani Kuningriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu, 2005. aastal mitmest äriühingust koosneva kontserni, et omandada Taani oluline teenuseosutaja T Danmark.
- 38 Taani valitsus märkis oma seisukohtades, et kohtuasi C-116/16 puudutab sama äriühingute kontserni nagu kohtuasjas C-115/16, mis käsitleb intresside maksustamist ja milles tehakse tänane kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja 299/16).
- 39 Nagu märgib eelotsusetaotlused esitanud kohus, asutasid investeerimisfondid äriühinguid Luksemburgis. Üks neist, N Luxembourg 2 omandas 2010. aastal suure osaluse T Danmarkis kapitalis, millest tulenevalt kuulus talle põhikohtuasjas asjasse puutuval ajavahemikul üle 50% T Danmarkis aktsiatest. Ülejäänud T Danmarkis aktsiad kuulusid tuhandetele aktsionäridele.
- 40 Luksemburgi maksuhaldur väljastas 2011. aasta kevadel Taani ametiasutuste taotlusel „residentsustõendi“, millest nähtub muu hulgas, et N Luxembourg 2 maksustatakse Luksemburgis äriühingu tulumaksuga ja ta on T Danmarkis omataval osalusel talle makstud kõikide dividendide või kogu muu sellest tuleneva tulu tegelik tulusaaja. Taani valitsus märgib oma seisukohtades, et tõendis ei ole täpsustatud, millise faktilise teabe alusel on see koostatud.
- 41 T Danmark maksis vastavalt oma dividendipoliitikale aktsionäridele 2011. aastal dividende kogusummas ligikaudu 1,8 miljardit Taani krooni (ligikaudu 241,4 miljonit eurot). Dividende maksti ka 2012. aasta kevadel.
- 42 T Danmark esitas SKAT-le (Taani maksuhaldur) 2011. aastal taotluse siduva eelotsuse saamiseks, et teada saada, kas dividendid, mille ta maksis N Luxembourg 2-le, olid äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti c kolmanda lause alusel maksust vabastatud ning seega vabastatud tuluallikalt kinnipeetavast maksust.

- 43 Siduva eelotsuse taotluses märgiti, et N Luxembourg 2-le kavatseti 2011. aasta kolmandas kvartalis maksta dividende kokku ligikaudu 6 miljardit Taani krooni (ligikaudu 805 miljonit eurot). Lisaks märgiti, et kuna N Luxembourg 2 on sõltumatu äriühing, millel on oma juhatus ja otsustusõigus, ei ole võimalik kindlalt ette teada, kas ja kuidas N Luxembourg 2 juhatus otsustab dividende kasutada. Viimaks oli täpsustatud, et suur osa lõppinvestoreid olid Ameerika Ühendriikide residendid.
- 44 Maksuministerium vastas, et tal ei ole võimalik sellele taotlusele vastata, kuna talle ei ole teada, kuidas N Luxembourg 2 kasutab T Danmarki makstud dividende.
- 45 T Danmark vastas, et siduva eelotsuse tegemiseks võib pidada kindlaks, et T Danmark maksab dividendid N Luxembourg 2-le, kes omakorda maksab dividende oma emaettevõtjale. Selle teabe alusel võis eeldada, et viimane maksab osa nendest summadest (dividendide ja/või intressina ja/või võla tagasimaksena) äriühingutele, mida kontrollivad erinevad investeerimisfondid või tema võlausaldajad. T Danmark eeldas ka, et N Luxembourg 2 emaettevõtja poolt erinevate investeerimisfondide kontrollitavatele äriühingutele makstavad summad kantakse üle investeerimisfondide lõppinvestoritele, kuid T Danmark täpsustas, et ta ei tea, kuidas see ülekandmine toimub või kuidas seda maksustatakse.
- 46 Skatterådet (Taani riiklik maksuhaldur) vastas siduva eelotsuse taotlusele eitavalt.
- 47 T Danmark esitas selle otsuse peale vaide riiklikule maksuvaidlusi lahendavale haldusorganile, kes asus aga seisukohale, et dividendid, mida viimati nimetatu N Luxembourg 2-le maksis, on maksust vabastatud. Ta leidis nimelt, et piiratud maksukohustus on direktiivi 90/435 alusel välistatud, kuna Taani Kuningriik ei ole vastu võtnud õigusnorme pettuste ja kuritarvituste vältimiseks, nagu on ette nähtud direktiivi artikli 1 lõikes 2, ega saa järelikult dividende äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti c alusel maksustada. Maksuministerium vaidlustas kohtus riikliku maksuvaidlusi lahendava haldusorgani otsuse.
- 48 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus, Taani) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. a) Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi [90/435] artikli 1 lõikele 2 siseriiklike sätete kohaldamise kohta pettuste või kuritarvituste vältimiseks eeldab, et kõnealune liikmesriik on vastu võtnud direktiivi artikli 1 lõiget 2 rakendava siseriikliku erisätte või et liikmesriigi õigus sisaldab pettusi ja kuritarvitusi käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artikli 1 lõikele 2?
- b) Kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti c, mis sätestab, et „dividende ei maksustata või maksustatakse vähendatud määra alusel vastavalt direktiivile 90/435 [...]“, võib seega pidada direktiivi artikli 1 lõikes 2 osutatud siseriiklikuks erisätteks?
2. Kas [OECD näidislepingu] kohaselt koostatud ja kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mille kohaselt sõltub väljamakstud dividendide maksustamine sellest, kas dividendisaajat peetakse dividendide tegelikuks tulusaajaks, on lepingukohane kuritarvituste vastane säte, mis kuulub direktiivi [90/435] artikli 1 lõike 2 kohaldamisalasse?
3. Kui Euroopa Kohus vastab teisele küsimusele jaatavalt, siis kas mõiste „tegelik tulusaaja“ sisu kindlaksmääramine kuulub liikmesriigi kohtute pädevusse või tuleks seda mõistet direktiivi 90/435 kohaldamisel tõlgendada nii, et sellel mõistel on liidu õiguses kindel sisu, mis allub Euroopa Kohtu kontrollile?
4. a) Kui Euroopa Kohus annab teisele küsimusele jaatava vastuse ja vastab kolmandale küsimusele nii, et mõiste „tegelik tulusaaja“ sisu kindlaksmääramine ei kuulu liikmesriigi kohtute pädevusse, siis kas seda mõistet tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist äriühing, mis

saab põhikohtuasja asjaoludel dividende teises liikmesriigis asuvalt tütarettvõtjalt, on nende dividendide „tegelik tulusaaja“ selle mõiste liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse tähenduses?

- b) Kas mõistet „tegelik tulusaaja“ tuleb tõlgendada nagu vastavat mõistet, mida kasutatakse nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2003, L 157, lk 49; ELT eriväljaanne 09/01, lk 380) artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4?
- c) Kas seda mõistet tuleb tõlgendada üksnes [1977. aasta OECD näidislepingu] artikli 10 kommentaaride valguses (punkt 12) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal sildariühingute kohta tehtud täiendused ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused?
- d) Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas dividendisaajat tuleb pidada „tegelikuks tulusaajaks“, see, kas tal on lepinguline või seadusest tulenev kohustus kanda dividendid edasi teisele isikule?
- e) Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas dividendisaajat tuleb pidada „tegelikuks tulusaajaks“, eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt pärast kohtuasja faktiliste asjaolude hindamist tehtud järeldus, et dividendisaajal – kellel ei olnud lepingulist ega seadusest tulenevat kohustust kanda saadud dividendid edasi teisele isikule – ei olnud „täielikku“ õigust „kasutada ja käsutada“ dividende, nagu on märgitud [1977. aasta OECD näidislepingut] käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?

5. Kui siinkohal tuleb lähtuda sellest, et

- olemas on „pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalikud siseriiklikud või lepingupõhised eeskirjad“ (vt direktiivi 90/435 artikli 1 lõige 2),
- et liikmesriigi residendist äriühing (A) maksab dividende teises liikmesriigis asuvale emattevõtjale (B) ja sealt kantakse need edasi selle emattevõtjale (C), kes asub väljaspool Euroopa Liitu või [EMP-d] ja kes kandis dividendid omakorda edasi oma emattevõtjale (D), kes samuti asub väljaspool liitu või EMP-d,
- esimesena nimetatud liikmesriigi ja riigi vahel, kus on C asukoht, ei ole sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingut,
- esimesena nimetatud liikmesriigi ja riigi vahel, kus on D asukoht, on sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ja
- esimesena nimetatud liikmesriigil ei oleks oma õigusnormide kohaselt olnud õigust kinni pidada maksu dividendidelt, mille A maksis D-le, kui D oleks olnud A otsene omanik,

siis kas on tegemist kuritarvitusega direktiivi tähenduses, mille tagajärjel jääb B ilma direktiiviga ette nähtud kaitsest?

6. Kui liikmesriigi residendist äriühing (emattevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettvõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest, siis kas ELTL artikliga 49 koostoimes ELTL artikliga 54 on vastuolus sätted, mille alusel maksustab viimati nimetatud liikmesriik teises liikmesriigis asuva emattevõtja dividendid, kui ta residendist emattevõtjate dividende sarnases olukorras ei maksusta?
7. Kui liikmesriigi residendist äriühing (emattevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettvõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest ja kui teise liikmesriigi emattevõtjal on selles

liikmesriigis kõnealuste dividendide puhul piiratud maksukohustus, siis kas ELTL artikliga 49 koostoimes ELTL artikliga 54 on vastuolus sätted, mille alusel nõuab teine liikmesriik maksu kinnipidamise eest vastutavalt äriühingult (tütarettevõtjalt) kinnipeetava maksu tasumisega hilinemise korral viivise maksmist kõrgema määra alusel kui see, mida selles liikmesriigis kohaldatakse sama liikmesriigi residentist äriühingu vastu esitatud äriühingu tulumaksu nõuete suhtes?

8. Kui Euroopa Kohus annab teisele küsimusele jaatava vastuse ja vastab kolmandale küsimusele nii, et mõiste „tegelik tulusaaja“ sisu kindlaksmääramine ei kuulu liikmesriigi kohtute pädevusse, ja liikmesriigi residentist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residentist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest, siis kas teine liikmesriik on kohustatud vastavalt direktiivile 90/435 või EL lepingu artikli 4 lõikele 3 täpsustama, keda ta sellisel juhul peab tegelikult tulusaajaks?
9. Kui liikmesriigi residentist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residentist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest, siis kas ELTL artikliga 49 koostoimes ELTL artikliga 54 (ja/või ELTL artikliga 63) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel:
  - teine liikmesriik nõuab tütarettevõtjalt dividendidelt maksu kinnipidamist ja paneb talle kohustuse tasuda ametiasutustele kinnipidamata maksu juhul, kui teise liikmesriigi residentist dividendisaajal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustust;
  - teine liikmesriik arvutab maksuvõlalt viivist?

Euroopa Kohtul palutakse vastata üheksandale küsimusele koos kuuenda ja seitsmenda küsimusega.

10. Juhul, kui
  - liikmesriigi residentist äriühing (emaettevõtja) vastab direktiivis 90/435 sätestatud tingimusele, mille kohaselt pidi talle kuuluma (2011. aastal) vähemalt 10% teises liikmesriigis asuva äriühingu (tütarettevõtja) aktsiakapitalist;
  - liikmesriigi residentist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud tütarettevõtjalt saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest;
  - emaettevõtja kolmandas riigis asuvat (asuvaid) (otsest (otseseid) või kaudset (kaudseid)) aktsionäri (aktsionäre) tuleb pidada kõnealuste dividendide „tegelikuks tulusaajaks“;
  - see (need) (otsene (otsesed) või kaudne (kaudsed)) aktsionär (aktsionärid) vastab (vastavad) samuti nimetatud kapitalinõudele,

siis kas ELTL artikliga 63 on vastuolus sätted, mille kohaselt maksustab tütarettevõtja asukohaliikmesriik kõnealused dividendid, samal ajal kui ta ei maksusta dividende, mille on saanud residentist äriühingud, kes vastavad direktiivis 90/435 sätestatud kapitalinõudele, see tähendab, et 2011. maksustamis aastal kuulus neile vähemalt 10% dividende maksva äriühingu aktsiakapitalist?“

## 2) Kohtuasi C-117/16, Y Denmark

- 49 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on Ameerika Ühendriikides asuv Y Inc., (edaspidi „Y USA“) ja kontserni Y juhtiv emaettevõtja börsil noteeritud. Tema välisriigis asuvad tütarettevõtjad kuuluvad talle Bermudal asuva Y Global Ltd. (edaspidi „Y Bermuda“) kaudu, kelle ainus tegevusala peale tema tütarettevõtjates osaluse omamise on kontserni toodete intellektuaalomandi õiguste omamine. Äriühingu juhtimisega tegeleb iseseisev haldusettevõtte.
- 50 Y Denmarkil – mille Y USA asutas Taanis 2000. aastal – on pidevalt ligikaudu 20 töötajat ning ta osutab müügi- ja tugiteenuseid; äriühing annab aru Madalmaades asuvale äriühingule Y BV (edaspidi „Y Netherlands“), kes vastutab kontserni ülemaailmse müügi eest väljaspool Ameerika Ühendriike, Kanadat ja Mehhikot. Y Denmark on ka Y kontserni Euroopa haru emaettevõtja.
- 51 Ameerika Ühendriikide 2004. aasta töökohtade loomise seaduse (American Jobs Creation Act of 2004) vastuvõtmise tulemusena anti USA äriühingutele ajutine võimalus lasta endale maksta välisriigi tütarettevõtjatelt dividende maksualaselt eriti soodsatel tingimustel, kui äriühing kasutab neid dividende Ameerika Ühendriikides konkreetseks otstarbeks, sealhulgas teadus- ja arendustegevuseks. Neil asjaoludel otsustas Y USA lasta Y Bermudal endale maksta maksustamisperioodil 1. maist 2005 kuni 30. aprillini 2006 võimalikult suurt dividendi. Dividendide maht – mis mh pidi koosnema erinevate tütarettevõtjate dividendimaksetest Y Bermudale – oli 550 miljonit USA dollarit (ligikaudu 450,82 miljonit eurot).
- 52 Enne dividendide väljamaksmist struktureeriti Y kontserni Euroopa haru ümber. Nii asutas Y Bermuda 9. mail 2005 Küprosel äriühingu Y Cyprus, mille algkapital oli 20 000 USA dollarit (ligikaudu 16 400 eurot), millest 2000 USA dollarit (ligikaudu 1640 eurot) oli asutamisel sisse makstud. 16. septembril 2005 sõlmitud lepinguga müüs Y Bermuda Y Denmarki aktsiad 90 miljoni euro eest Y Cyprusele. Müügihind tasuti võlakirja väljastamisega.
- 53 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, tegutseb Y Cyprus valdusettevõtjana, kes tegeleb ka varahaldusega seotud tegevusega, näiteks laenu andmisega tütarettevõtjatele. Nagu nähtub 2005.–2006. aasta ja 2006.–2007. aasta finantsaruannetest, seisneb äriühingu tegevus peamiselt osaluste haldamises. Lisaks maksis äriühing juhatuse liikmetele tasu vastavalt 571 USA dollarit (ligikaudu 468 eurot) ja 915 USA dollarit (ligikaudu 750 eurot). Vastavalt finantsaruannetele äriühingut ei maksustatud, kuna äriühingul ei olnud positiivset maksustatavat tulu.
- 54 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Y Netherlands otsustas 26. septembril 2005 maksta 2004.–2005. maksustamisaasta eest 76 miljonit eurot dividende Y Denmarkile. Dividendid Y Denmarkile maksti välja 25. oktoobril 2005. Y Denmarki üldkoosolek kiitis 28. septembril 2005 heaks ettepaneku maksta selle maksustamisaasta eest samuti 76 miljonit eurot dividende Y Cyprusele. See summa maksti Y Cyprusele välja 27. oktoobril 2005. Y Cyprus kandis selle 28. oktoobril 2005 edasi Y Bermudale, et tasuda osaliselt võlg, mis oli tal tekkinud seoses Y Denmarki ostuga.
- 55 21. oktoobril 2005 asutas Y Cyprus Madalmaades äriühingu Y Holding BV. 25. oktoobri 2005. aasta lepingu alusel müüs Y Denmark oma Y Netherlands aktsiad 14 miljoni euro eest Y Holdingile.
- 56 3. aprillil 2006 maksis Y Bermuda dividende 550 miljonit USA dollarit (ligikaudu 450,82 miljonit eurot) Y USA-le. Dividendimakset rahastati omavahenditest ja pangalaenu abil.
- 57 13. oktoobril 2006 kiitis Y Denmarki üldkoosolek heaks ettepaneku maksta 2005.–2006. maksustamisaasta eest 92 012 000 Taani krooni (ligikaudu 12,3 miljonit eurot) dividende Y Cyprusele. Y Denmarki väitel oli see summa osa (dividendinõue) 550 miljoni USA dollari (ligikaudu 450,82 miljonit eurot) suurusest dividendide kogusummast, mille Y Bermuda maksis 3. aprillil 2006

Y USA-le; maksuministerium vaidleb sellele vastu, kuna puuduvad vastavad tõendid. Y Denmark kandis 92 012 000 Taani krooni (ligikaudu 12,3 miljonit eurot) suuruse summa 2010. aastal üle Y Cyprusele.

- 58 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on käesolevas asjas peamine küsimus, kas Y Cyprusel on Taanis seoses kõnealuste dividendidega piiratud maksukohustus. Liikmesriigi õiguse kohaselt ei ole välisriigi emaettevõtjal põhimõtteliselt Taanis seoses dividendidega piiratud maksukohustust. Dividendide maksust vabastamine või nende vähendatud maksustamine sõltub siiski direktiivi 90/435 või topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisest. Ent suurem osa Taani Kuningriigi sõlmitud maksulepingutest näevad maksuvabastuse või vähendatud maksustamise tingimusena ette selle, et dividendide saaja on dividendide „tegelik tulusaaja“ (*retmæssig ejer*). Direktiivis 90/435 ei ole samaväärset tingimust ette nähtud.
- 59 SKAT on seisukohal, et Y Cyprusel on Taanis seoses vaidlusaluste dividendidega piiratud maksukohustus, kuna seda äriühingut ei saa Taani Kuningriigi ja Küprose Vabariigi vahelise maksulepingu kohaselt pidada dividendide tegelikuks tulusaajaks. Samuti ei kuulu ta direktiivi 90/435 kinnipeetavast maksust vabastamist käsitlevate sätete kohaldamisalasse.
- 60 SKAT tuvastas 17. septembri 2010. aasta otsusega, et Y Denmark oleks pidanud kahelt dividendimakselt, mille ta aastatel 2005 ja 2006 tegi oma emaettevõtjale Y Cyprus, maksu kinni pidama ja Y Denmark vastutab kinnipeetava maksu tasumise eest.
- 61 Selle otsuse peale esitati vaie maksuvaidlusi lahendavale haldusorganile. Viimane asus 16. detsembril 2011. aasta otsuses SKAT-ga samale seisukohale, et Y Cyprus ei ole vastavalt Taani Kuningriigi ja Küprose Vabariigi vahelisele maksulepingule dividendide „tegelik tulusaaja“, kuid nõustus Y Denmarki väitega, et ei olnud alust kõnealust maksu kinni pidada, kuna Y Cypruse suhtes tuleb kohaldada direktiivis 90/435 ette nähtud maksuvabastuse eeskirju.
- 62 Maksuministerium esitas maksuvaidlusi lahendava haldusorgani otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 63 Eelotsusetaotluses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vaidluse pooled on üksmeelel selles, et tegelikkuse põhimõtte ei ole piisav põhjendus, et loodud skeemid kõrvale jätta ja et dividende saanud äriühing, antud juhul Y Cyprus, on tulu õiguspärane saaja Taani õiguse tähenduses.
- 64 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (idapiirkonna apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. a) Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi [90/435] artikli 1 lõikele 2 siseriiklike sätete kohaldamise kohta pettuste või kuritarvituste vältimiseks eeldab, et kõnealune liikmesriik on vastu võtnud direktiivi artikli 1 lõiget 2 rakendava siseriikliku erisätte või et liikmesriigi õigus sisaldab pettusi ja kuritarvitusi käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artikli 1 lõikele 2?
- b) Kui esimese küsimuse punktile a tuleb vastata jaatavalt, siis kas äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti c, mis sätestab, et „dividende ei maksustata või maksustatakse vähendatud määra alusel vastavalt direktiivile 90/435 [...]“, võib seega pidada direktiivi 90/435 artikli 1 lõikes 2 osutatud siseriiklikuks erisätteks?
2. a) Kas [OECD näidislepingu] kohaselt koostatud ja kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mille kohaselt sõltub väljamakstud dividendide maksustamine sellest, kas dividendisaajat peetakse dividendide tegelikuks tulusaajaks, on lepingukohane kuritarvituste vastane säte, mis kuulub direktiivi artikli 1 lõike 2 kohaldamisalasse?

- b) Kui jah, siis kas mõistet „lepingupõhised eeskirjad“, mida kasutatakse direktiivi [90/435] artikli 1 lõikes 2, tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik peab siseriikliku õiguse kohaselt saama maksukohustuslase vastu tugineda topeltmaksustamise vältimise lepingule?
3. Kui Euroopa Kohus vastab teise küsimuse punktile a jaatavalt, siis kas mõiste „tegelik tulusaaja“ sisu kindlaksmääramine kuulub liikmesriigi kohtute pädevusse või tuleks seda mõistet direktiivi 90/435 kohaldamisel tõlgendada nii, et sellel mõistel on liidu õiguses kindel sisu, mis allub Euroopa Kohtu kontrollile?
4. a) Kui Euroopa Kohus annab teise küsimuse punktile a jaatava vastuse ja vastab kolmandale küsimusele nii, et mõiste „tegelik tulusaaja“ sisu kindlaksmääramine ei kuulu liikmesriigi kohtute pädevusse, siis kas seda mõistet tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi residendist äriühing, mis saab põhikohtuasja asjaoludel dividende teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, on nende dividendide „tegelik tulusaaja“ selle mõiste liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse tähenduses?
- b) Kas mõistet „tegelik tulusaaja“ tuleb tõlgendada nagu vastavat mõistet, mida kasutatakse [...] direktiivi [2003/49] artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4?
- c) Kas seda mõistet tuleks tõlgendada üksnes [1977. aasta OECD näidislepingu] artikli 10 kommentaaride valguses (punkt 12) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal sildäriühingute kohta tehtud täiendused ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused?
- d) Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas dividendisaajat tuleb pidada „tegelikuks tulusaajaks“, see, kas tal on lepinguline või seadusest tulenev kohustus kanda dividendid edasi teisele isikule?
- e) Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas dividendisaajat tuleb pidada „tegelikuks tulusaajaks“, eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt pärast kohtuasja faktiliste asjaolude hindamist tehtud järeldus, et dividendisaajal – kellel ei olnud lepingulist ega seadusest tulenevat kohustust kanda saadud dividendid edasi teisele isikule – ei olnud „täielikku“ õigust „kasutada ja käsutada“ dividende, nagu on märgitud [1977. aasta OECD näidislepingut] käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?
5. Kui siinkohal tuleb lähtuda sellest, et
- olemas on „pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalikud siseriiklikud või lepingupõhised eeskirjad“ (vt direktiivi 90/435 artikli 1 lõige 2),
  - et liikmesriigi residendist äriühing (A) maksab dividende teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale (B) ja sealt kantakse need edasi selle emaettevõtjale (C), kes asub väljaspool liitu või [EMP-d] ja kes kandis dividendid omakorda edasi oma emaettevõtjale (D), kes samuti asub väljaspool liitu või EMP-d,
  - et esimesena nimetatud liikmesriigi ja riigi vahel, kus on C asukoht, ei ole sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingut,
  - esimesena nimetatud liikmesriigi ja riigi vahel, kus on D asukoht, on sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping ja
  - esimesena nimetatud liikmesriigil ei oleks oma õigusnormide kohaselt olnud õigust kinni pidada maksu dividendidelt, mille A maksis D-le, kui D oleks olnud A otsene omanik,
- siis kas on tegemist kuritarvitusega direktiivi tähenduses, mille tagajärjel jääb B ilma direktiiviga ette nähtud kaitsesest?

6. Kui liikmesriigi residendist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ artikliga 56) on vastuolus sätted, mille kohaselt maksustab viimati nimetatud liikmesriik teises liikmesriigis asuva emaettevõtja dividendid, kui ta residendist emaettevõtjate dividendide sarnases olukorras ei maksusta?
7. Kui liikmesriigi residendist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest ja kui teise liikmesriigi emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste dividendide puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ artikliga 56) ning artikliga 56 on vastuolus sätted, mille alusel nõuab teine liikmesriik maksu kinnipidamise eest vastutavalt äriühingult (tütarettevõtjalt) kinnipeetava maksu tasumisega hilinemise korral viivise maksmist kõrgema määra alusel kui see, mida selles liikmesriigis kohaldatakse sama liikmesriigi residendist äriühingu vastu esitatud äriühingu tulumaksu nõuete suhtes?
8. Kui Euroopa Kohus annab teise küsimuse punktile a jaatava vastuse ja vastab kolmandale küsimusele nii, et mõiste „tegelik tulusaaja“ sisu kindlaksmääramine ei kuulu liikmesriigi kohtute pädevusse, ja liikmesriigi residendist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest, siis kas teine liikmesriik on kohustatud vastavalt direktiivile 90/435 või EÜ artiklile 10 täpsustama, keda ta sellisel juhul peab tegelikult tulusaajaks?
9. Kui liikmesriigi residendist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ artikliga 56) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel:
  - teine liikmesriik nõuab tütarettevõtjalt dividendidelt maksu kinnipidamist ja paneb sellele isikule kohustuse tasuda ametiasutustele kinnipidamata maksu, juhul kui teise liikmesriigi residendist emaettevõtjal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustust?
  - teine liikmesriik arvutab maksuvõlalt viivist?

Euroopa Kohtul palutakse vastata üheksandale küsimusele koos kuuenda ja seitsmenda küsimusega.

10. Juhul, kui
  - liikmesriigi residendist äriühing (emaettevõtja) vastab direktiivis 90/435 sätestatud tingimusele, mille kohaselt pidi talle kuuluma (aastatel 2005 ja 2006) vähemalt 20% teises liikmesriigis asuva äriühingu (tütarettevõtja) aktsiakapitalist;
  - liikmesriigi emaettevõtja ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud tütarettevõtjalt saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest;
  - emaettevõtja kolmandas riigis asuvat (asuvaid) (otsest (otseseid) või kaudset (kaudseid)) aktsionäri (aktsionäre) tuleb pidada kõnealuste dividendide „tegelikuks tulusaajaks“;
  - see (need) (otsene (otsesed) või kaudne (kaudsed)) aktsionär (aktsionärid) vastab (vastavad) samuti nimetatud kapitalinõudele,



siis kas EÜ artikliga 56 on vastuolus sätted, mille kohaselt maksustab tütarettvõtja asukohaliikmesriik kõnealused dividendid, samal ajal kui ta ei maksusta dividende, mille on saanud residendist äriühingud, kes vastavad direktiivi 90/435 sätestatud kapitalinõudele, see tähendab, et 2005. ja 2006. maksustamisaastal kuulus neile vähemalt 20% (2007. ja 2008. aastal 15% ja seejärel 10%) dividende maksva äriühingu aktsiakapitalist?“

## Menetlus Euroopa Kohtus

- 65 Kuna need kaks põhikohtuasja, mis mõlemad puudutavad direktiivi 90/435 ja aluslepingutega tagatud põhivabaduste tõlgendamist, on omavahel seotud, tuleb need kohtuotsuse tegemiseks liita.
- 66 Taani valitsus palus 2. märtsi 2017. aasta kirjas vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 16 kolmandale lõigule, et need kohtuasjad lahendaks Euroopa Kohtu suurkoda. Arvestades veel seda, et need kohtuasjad ja kohtuasjad C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, milles tehakse tänane kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16), on sarnased, tegi Taani valitsus ka ettepaneku, et Euroopa Kohus korraldaks kodukorra artikli 77 alusel kõikides nendes kohtuasjades suuliste seisukohtade ärakuulamiseks ühise kohtuistungi. Euroopa Kohus rahuldas Taani valitsuse taotlused.

## Eelotsuse küsimuste analüüs

- 67 Liikmesriigi kohtu esitatud küsimused käsitlevad kolme teemat. Esimene teema puudutab sellise õigusliku aluse olemasolu, mis võimaldab liikmesriigil õiguste kuritarvituse toimepanemise tõttu keelduda andmast direktiivi 90/435 artiklis 5 ette nähtud maksuvabastust äriühingule, kes on jaotanud kasumit teise liikmesriigi äriühingule, mille tütarettvõtja ta on. Juhul kui selline õiguslik alus on olemas, puudutab küsimustes käsitletud teine teema võimaliku õiguste kuritarvituse koosseisu tunnuseid ja nendega seotud tõendamise korda. Viimaks, samuti juhuks, kui liikmesriigil on võimalik keelduda niisugusele äriühingule direktiivi 90/435 soodustuste kohaldamisest, puudutab esitatud küsimuste kolmas teema EL toimimise lepingu asutamisevabaduse ja kapitali vaba liikumise sätete tõlgendamist, et võimaldada eelotsusetaotlused esitanud kohtul kontrollida, kas Taani õigusnormidega rikutakse neid vabadusi.

## *Põhikohtuasjade esimene kuni kolmas küsimus ning neljanda küsimuse punktid a–c*

- 68 Põhikohtuasjade esimesest kuni kolmanda küsimuse ning neljanda küsimuse punktidega a–c palub eelotsusetaotlused esitanud kohus sisuliselt selgitada esiteks, kas pettuste ja kuritarvituste vastane võitlus, mis on lubatud direktiivi 90/435 artikli 1 lõikega 2, eeldab selle artikli tähenduses kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete olemasolu. Teiseks soovib ta teada, kas OECD näidislepingu alusel koostatud leping, mis sisaldab mõistet „tegelik tulusaaja“, võib olla lepingukohane kuritarvituste vastane säte direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 tähenduses. Kolmandaks palub ta selgitada, kas mõiste „tegelik tulusaaja“ on liidu õiguse mõiste, mida tuleb mõista samamoodi nagu direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikes 1 esitatud mõistet „tulusaaja“, ning kas selle sätte tõlgendamisse on võimalik kaasata 1977. aasta OECD näidislepingu artiklit 10. Nimelt küsib ta, kas mõistet „tegelik tulusaaja“ sisaldavat sätet võib pidada õiguslikuks aluseks, mis võimaldab õiguste kuritarvitamise vastu võidelda.
- 69 Kõigepealt tuleb analüüsida põhikohtuasjade esimest küsimust, millega eelotsusetaotlused esitanud kohus palub selgitada, kas liikmesriik peab direktiivi 90/435 kohaldamise raames õiguse kuritarvitamise vastu võitlemiseks olema vastu võtnud siseriikliku erisätte, millega direktiiv üle võetakse, või võib ta viidata siseriiklikele või lepingupõhiste kuritarvituste vastu võitlemise põhimõtetele või sätetele.

- 70 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu õiguses kehtib õiguse üldpõhimõte, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil (9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika; 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Halifax jt*, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68; 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35; 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Cussens jt*, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, ning 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Belgia*, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).
- 71 Isikud on kohustatud seda õiguse üldpõhimõtet järgima. Nimelt ei saa liidu õigusnorme kohaldada nii laialt, et need hõlmaksid tehinguid, mida tehakse pettuse või kuritarvituse teel liidu õigusega ette nähtud eelistest kasu saamise eesmärgil (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38; 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Cussens jt*, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, ning 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Belgia*, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).
- 72 Sellest põhimõttest tuleneb niisiis, et liikmesriik peab liidu õigusnormide kohaldamisest keelduma, kui nendele ei tugineta mitte nende sätete eesmärkide saavutamiseks, vaid eesmärgiga saada liidu õiguse eelis, kuigi selle saamise tingimused on täidetud ainult formaalselt.
- 73 Nii on see näiteks juhul, kui tolliformaalsusi ei täideta tavapärase majandustegevuse raames, vaid need on puhtformaalsed ja üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse teel tasakaalustavaid summasid (vt selle kohta 27. oktoobri 1981. aasta kohtuotsus *Schumacher jt*, 250/80, EU:C:1981:246, punkt 16, ning 3. märtsi 1993. aasta kohtuotsus *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, punkt 21) või eksporditoetusi (vt selle kohta 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 59).
- 74 Lisaks on õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte kohaldatav nii erinevates valdkondades nagu kaupade vaba liikumine (10. jaanuari 1985. aasta kohtuotsus *Association des Centres distributeurs Leclerc ja Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, punkt 27), teenuste osutamise vabadus (3. veebruari 1993. aasta kohtuotsus *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, punkt 13), teenuste riigihanked (11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus *Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ jt*, C-113/13, EU:C:2014:2440, punkt 62), asutamisvabadus (9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24), äriühingute õigus (23. märtsi 2000. aasta kohtuotsus *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33), sotsiaalkindlustus (2. mai 1996. aasta kohtuotsus *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, punkt 24; 6. veebruari 2018. aasta kohtuotsus *Altun jt*, C-359/16, EU:C:2018:63, punkt 48, ning 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Belgia*, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99), transport (6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, punktid 19–25), sotsiaalpoliitika (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, punktid 37–41), piiravad meetmed (21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *Afrasiabi jt*, C-72/11, EU:C:2011:874, punkt 62) või käibemaks (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Halifax jt*, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).
- 75 Viimati nimetatud valdkonnas on Euroopa Kohus korduvalt märkinud, et kuigi maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude võimalike kuritarvituste vastane võitlus on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT erivaljaanne 09/01, lk 23) tunnustatud eesmärk, mille saavutamist direktiiviga edendatakse, on kuritarvituste keelu põhimõte siiski liidu õiguse üldpõhimõte, mis kuulub kohaldamisele sõltumata küsimusest, kas need õigused ja soodustused, mida on kuritarvitatud, põhinevad aluslepingutel, määruisel või direktiivil (vt selle kohta 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Cussens jt*, C-251/16, EU:C:2017:881, punktid 30 ja 31).

- 76 Järelikult tuleb kuritarvituste keelu üldpõhimõttele tugineda isiku vastu, kui ta tugineb teatavatele liidu õigusnormidele, mis näevad ette soodustuse viisil, mis ei sobi kokku nendes õigusnormides osutatud eesmärkidega. Euroopa Kohus on seega leidnud, et sellele põhimõttele võib tugineda maksukohustuslase vastu eelkõige viimasele käibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumise põhjendamiseks, isegi kui liikmesriigi õiguses sellist keeldu sätestavad õigusnormid puuduvad (vt selle kohta 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62, ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 33).
- 77 Kuigi direktiivi 90/435 artikli 1 lõikes 2 on ette nähtud, et direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist, ei saa seda sätet tõlgendada nii, et see välistab liidu õiguses kehtestatud kuritarvituste keelu üldpõhimõtte, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 70–72. Nimelt kuuluvad tehingud, mis SKAT väitel kujutavad endast õiguste kuritarvitamist, liidu õiguse kohaldamisalasse (vt selle kohta 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 42) ning võivad osutada direktiiviga taotletud eesmärgiga kokkusobimatuks.
- 78 Sellega seoses, nagu nähtub direktiivi 90/435 esimesest ja kolmandast põhjendusest, on direktiivi eesmärk lihtsustada nii äriühingute grupeerimist liidu tasandil, kehtestades konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohanduda ühisturu nõuetele, suurendada oma tootlikkust, kui ka parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet.
- 79 Ent selliste finantskeemide loomise lubamine, mille ainus eesmärk on saada direktiivi 90/435 kohaldamisest tulenevaid maksusoodustusi, ei sobi selliste eesmärkidega kokku, ning – vastupidi – kahjustab majanduslikku ühtekuuluvust ning siseturu nõuetekohast toimimist, moonutades konkurentsitingimusi. Nagu märkis sisuliselt kohtujurist kohtuasjas C-116/16 esitatud ettepaneku punktis 51, on see nii isegi juhul, kui see ei ole tehingute ainus eesmärk, kuna Euroopa Kohus on leidnud, et kuritarvituste keelu põhimõtte on maksuvaldkonnas kohaldatav, kui maksusoodustuse saamine on tehingu peamine eesmärk (vt selle kohta 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45, ja 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53).
- 80 Samuti ei saa kuritarvituste keelu üldpõhimõtte kohaldamise vastu tugineda sellele, et maksukohustuslastel on õigus saada kasu konkurentsis, mida liikmesriigid tulu maksustamise ühtlustamise puudumise tõttu üksteisele pakuvad. Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 90/435 eesmärk on otseste maksude valdkonna ühtlustamine, kehtestades konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseskirjad, ning sellega ei kavatsatud takistada liikmesriikidel vajalike meetmete võtmist pettuste ja kuritarvituste vastu võitlemiseks.
- 81 Kuigi see, et maksukohustuslane otsib tema jaoks kõige soodsamat maksustamiskorda, ei anna iseenesest alust pettuse või kuritarvituse üldisele eeldusele (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 50; 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 84, ja 24. novembri 2016. aasta kohtuotsus SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 60), ei tohi maksukohustuslane siiski saada liidu õigusest tulenevat õigust või eelist, kui asjaomane tehing on majanduslikult puhtkunstlik ning selle eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 51; 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 61, ja 25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punktid 61–63).
- 82 Nendest asjaoludest tuleneb, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad keelduma andmast direktiivis 90/435 ette nähtud õigusi, kui nendele on tuginetud pettuse või kuritarvituse eesmärgil.

- 83 Arvestades liidu õiguses kehtestatud kuritarvituste keelu üldpõhimõtet ja vajadust järgida seda põhimõtet liidu õiguse rakendamisel, ei mõjuta kuritarvituste vältimise siseriiklike või lepingupõhiste sätete puudumine seega riigi asutuste kohustust keelduda andmast direktiivis 90/435 ette nähtud õigusi, millele on tuginetud pettuse või kuritarvituse eesmärgil.
- 84 Põhikohtuasja vastustajad tuginevad 5. juuli 2007. aasta kohtuotsusele Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), mis puudutas nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivis 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT erivaljaanne 09/01, lk 142) ette nähtud maksuvabastuse saamist, et väita, et direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 tõttu saab asjaomane liikmesriik direktiivis ette nähtud soodustuse kohaldamisest keelduda vaid juhul, kui liikmesriigi õigusnormid sisaldavad sellekohast eraldiseisvat ja spetsiifilist õiguslikku alust.
- 85 Nende argumentidega ei saa siiski nõustuda.
- 86 Euroopa Kohus märkis tõepoolest 5. juuli 2007. aasta kohtuotsuse Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) punktis 42, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus see, et direktiivid ise võiksid tekitada kohustusi eraõiguslikele isikutele ning sellest tulenevalt, et liikmesriik võiks neile kui sellistele tugineda eraõiguslike isikute vastu.
- 87 Samuti märkis ta, et selline järeldus ei mõjuta liikmesriigi kõikidele asutustele kehtestatud nõuet tõlgendada liikmesriigi õiguse kohaldamisel seda õigust võimalikult suures ulatuses direktiivide sõnastusest ja eesmärgist lähtudes, et saavutada direktiividega taotletav tulemus, ning need asutused võivad tugineda liikmesriigi õiguse kooskõlalisele tõlgendusele eraõiguslike isikute vastu (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 88 Nende kaalutluste põhjal palus Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtul analüüsida, kas Taani õiguses on säte või üldpõhimõte, mille kohaselt on õiguse kuritarvitamine keelatud, või muid maksupettust või maksustamise vältimist käsitlevaid sätteid, mida oleks võimalik tõlgendada kooskõlas direktiiviga 90/434, mille kohaselt sisuliselt võib liikmesriik keelduda andmast õigust selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisele, kui esineb tehing, mille peamine eesmärk on selline pettus või vältimine, ning kontrollida seejärel vajaduse korral, kas põhikohtuasjas olid liikmesriigi õigusnormide kohaldamise tingimused täidetud (vt selle kohta 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punktid 46 ja 47).
- 89 Kuid isegi kui põhikohtuasjades ilmneks, et liikmesriigi õiguses ei ole norme, mida saaks tõlgendada kooskõlas direktiivi 90/435 artikli 1 lõikega 2, ei saa vaatamata 5. juuli 2007. aasta kohtuotsuses Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) Euroopa Kohtu otsustatust tuletada, et liikmesriigi asutustel ja kohtutel ei ole võimalik keelduda andmast soodustust, mis tuleneb õigusest direktiivi artiklis 5 ette nähtud maksuvabastusele, pettuse või õiguse kuritarvituse korral (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 54).
- 90 Nimelt ei kuulu keeld, millele maksukohustustlase vastu sellistel asjaoludel tuginetakse, käesoleva kohtuotsuse punktis 86 osutatud juhtumi alla, kuna see vastab liidu õiguse üldpõhimõttele, mille kohaselt ei ole kellelgi lubatud liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punktid 55 ja 56 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 91 Seega, kuna – nagu meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 70 – pettus või kuritarvitus ei saa olla liidu õiguskorras ette nähtud õiguse aluseks, ei tähenda keeldumine andmast soodustust direktiivile, antud juhul direktiivile 90/435 tuginedes – asjaomasele isikule selle direktiivi alusel kohustuse kehtestamist, vaid on üksnes selle tuvastamise tagajärg, et direktiivis selle õigusega seoses ette nähtud

objektiivsed tingimused, mis on nõutavad soovitud soodustuse saamiseks, on täidetud vaid formaalselt (vt analoogia alusel 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 92 Sellises olukorras peavad liikmesriigid seega keelduma direktiivist 90/435 tulenevast soodustusest vastavalt kuritarvituse keelu üldpõhimõttele, mille kohaselt ei hõlma liidu õigus ettevõtjate kuritarvitavat tegevust (vt selle kohta 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 93 Käesoleva kohtuotsuse punktis 72 tehtud järeldust arvestades ei ole vaja vastata eelotsusetaotlused esitanud kohtu teisele küsimusele, mis sisuliselt puudutab seda, kas säte kahepoolses topeltmaksustamise vältimise lepingus, milles viidatakse mõistele „tegelik tulusaaja“, võib olla direktiivi 90/435 raames pettuse ja kuritarvituse vastase võitluse õiguslik alus.
- 94 Neil asjaoludel ei ole vaja vastata ka kolmandale küsimusele ja neljanda küsimuse punktidele a–c, mis puudutavad mõiste „tegelik tulusaaja“ tõlgendamist, kuna need küsimused on esitatud ainult juhuks, kui vastus teisele küsimusele on jaatav.
- 95 Kõiki neid asjaolusid arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et liidu õiguse üldpõhimõtet, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil, tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad pettuse või kuritarvituse korral keelduma maksukohustuslasele andmast direktiivi artiklis 5 ette nähtud vabastust tütaretevõtja poolt emattevõtjale jaotatud kasumilt kinnipeetavast maksust, isegi kui puudub siseriiklik või lepingupõhine säte, mis sellise keeldumise ette näeb.

#### ***Põhikohtuasjade neljanda küsimuse punktid d ja e ning viies ja kaheksas küsimus***

- 96 Põhikohtuasjade neljanda küsimuse punktidega d ja e ning viienda küsimusega palub eelotsusetaotlused esitanud kohus sisuliselt selgitada, millised on õiguste kuritarvitamise koosseisu tunnused ning kuidas neid tunnuseid tõendada. Sellega seoses on tal eelkõige tekkinud küsimus, kas äriühingut saab pidada tütaretevõtjalt tegelikult dividende saanuks, kui tal on lepinguline või seadusest tulenev kohustus dividendid kolmandale isikule edasi kanda või kui faktilistest asjaoludest nähtub, et sellel äriühingul, ilma et tal lasuks selline kohustus, ei ole „täielikku“ õigust „dividende kasutada ja käsutada“ 1977. aasta OECD näidislepingu kohta 2014. aastal koostatud kommentaaride tähenduses. Samuti on tal tekkinud küsimus, kas õiguste kuritarvitamine võib esineda juhul, kui sildäriühingute edasi kantud dividendide tegelik tulusaaja on lõppkokkuvõttes äriühing, mille asukoht on kolmandas riigis, kellega asjaomane liikmesriik on sõlminud maksulepingu. Kaheksanda küsimusega soovib eelotsusetaotlused esitanud kohus veel sisuliselt teada, kas liikmesriik, kes keeldub teise liikmesriigi äriühingut tunnustamast dividendide tegeliku tulusaajana, peab kindlaks tegema äriühingu, keda ta olenevalt olukorrast peab tegelikult tulusaajaks.

#### ***Õiguste kuritarvitamise koosseisu tunnused ja nendega seotud tõendid***

- 97 Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, on kuritarvituse tõendamiseks nõutav esiteks objektiivsete asjaolude kogum, millest tuleneb, et vaatamata liidu õigusnormides ette nähtud tingimuste formaalsele täitmisele ei ole nende õigusnormidega taotletud eesmärki saavutatud, ning teiseks, et esineb subjektiivne element, milleks on tahe saada liidu õigusnormidest tulenev eelis, luues kunstlikult selle saamiseks vajalikud tingimused (14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punktid 52 ja 53, ning 12. märtsi 2014. aasta kohtuotsus O. ja B., C-456/12, EU:C:2014:135, punkt 58).

- 98 Nimelt võimaldab asjaolude kogumis hindamine kontrollida, kas kuritarvituse koosseisu tunnused on olemas ning eelkõige kas ettevõtjad on teinud puhtformaalseid ja fiktiivseid tehinguid, millel puudub igasugune majanduslik ja kaubanduslik põhjendus, peamise eesmärgiga saada põhjendamatu soodustus (vt selle kohta 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 47–49; 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus *SICES jt*, C-155/13, EU:C:2014:145, punkt 33, ning 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus *Cervati ja Malvi*, C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 47).
- 99 Põhikohtuasja asjaolude hindamine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne. Euroopa Kohus võib eelotsusetaotluse lahendamisel aga liikmesriigi kohtule anda vajalikud juhtnöörid, et teda lahendatavale juhtumile hinnangu andmisel aidata. Kuigi põhikohtuasjades võiks teatava arvu kaudsete tõendite esinemine võimaldada tuvastada õiguste kuritarvitamise, tuleb siiski eelotsusetaotlused esitanud kohtutel kontrollida, kas need kaudset tõendid on objektiivsed ja ühtelangevad ning kas põhikohtuasja vastustajal on olnud võimalus esitada vastupidine tõend.
- 100 Kunstlikuks skeemiks võib pidada äriühingute kontserni, mida ei ole loodud majanduslikku tegelikust kajastavatel põhjustel, millel on puhtformaalne struktuur ja mille peamine eesmärk või üks peamine eesmärk on saada maksusoodustus, mis läheb vastuollu kohaldatava maksuõiguse eseme või eesmärgiga. Nii on see muu hulgas juhul, kui tänu kontserni struktuuri lisatud sildüksusele dividende maksva äriühingu ja dividendide tegelikust tulusaajast üksuse vahele välditakse dividendidelt makstavat maksu.
- 101 Näiteks on kaudne tõend sellise skeemi olemasolu kohta, mille eesmärk on saada alusetult direktiivi 90/435 artiklis 5 ette nähtud maksuvabastus, asjaolu, et need dividendid on edasi kantud täies ulatuses või peaaegu täies ulatuses ning väga lühikese aja jooksul pärast dividendide saamist neid saanud äriühingult üksustele, mis ei vasta direktiivi 90/435 kohaldamise tingimustele, kuna need üksused ei asu üheski liikmesriigis või kuna need ei tegutse direktiivi lisas osutatud vormis või kuna nende suhtes ei ole kohaldatav ilma maksuvabastusõigusega ükski direktiivi artikli 2 punktis c loetletud maksudest või kuna need ei ole „emaettevõtjad“ ega vasta direktiivi artiklis 3 ette nähtud tingimustele.
- 102 Direktiivi 90/435 kohaldamise tingimustele ei vasta aga üksused, mis on liiduvälised maksuresidendid, nagu ilmselt äriühingud, mis on asjasse puutuvad kohtuasjas C-117/16, või investeerimisfondid, mis on asjasse puutuvad kohtuasjas C-116/16. Kui nendes kohtuasjades oleks Taani võlgnikust ettevõtja dividende maksnud otse üksustele, kes maksuministeeriumi hinnangul olid dividendide tegelikud tulusaajad, oleks Taani Kuningriik saanud tuluallikalt kinnipeetavat maksu.
- 103 Samuti võib skeemi kunstlikku laadi kinnitada asjaolu, et asjaomane äriühingute kontsern on struktureeritud nii, et äriühing, mis saab võlgnikust äriühingult dividende, peab omakorda dividendid maksuma kolmandale äriühingule, mis ei vasta direktiivi 90/435 kohaldamise tingimustele, mistõttu saab ta vaid väga vähe maksustatavat kasumit, kui ta tegutseb sildäriühinguna, et võimaldada rahavoogude liikumist võlgnikust äriühingult üksusele, mis on makstavate summade tegelik tulusaaja.
- 104 Asjaolu, et äriühing tegutseb sildäriühinguna, on võimalik tõendada, kui äriühingu ainus tegevus on dividendide saamine ja edasikandmine tegelikule tulusaajale või teistele sildäriühingutele. Tegeliku majandustegevuse puudumine tuleb selles suhtes kõnealust majandustegevust iseloomustavaid eripärasid arvestades tuletada selliste asjakohaste tegurite kogumi analüüsist, mis puudutavad eelkõige äriühingu haldamist, bilanssi, kulude struktuuri ja tegelikult kantud kulusid, töötajaid ning ruume ja seadmeid, mis tal on.
- 105 Kaudsed tõendid kunstliku skeemi kohta võivad olla ka finantstehingutes osalevate äriühingute vahel eksisteerivad erinevad lepingud, millest tulenevalt toimub kontsernisisene rahavoog, tehingute rahastamise üksikasjad, vaheäriühingute omavahenditele antud hinnang ning see, et sildäriühingutel ei ole õigust saadud dividende majanduslikult käsutada. Selles suhtes ei või niisugusteks kaudseteks tõenditeks olla mitte ainult dividende saava äriühingu lepinguline või seadusest tulenev kohustus

maksta need omakorda kolmandale isikule, vaid ka see, et sellel äriühingul, ilma et tal lasuks selline lepinguline või seadusest tulenev kohustus, ei ole „täielikku“ õigust neid summasid kasutada ja käsutada, nagu mainib eelotsusetaotlused esitanud kohus.

- 106 Lisaks võivad selliseid kaudseid tõendeid kinnitada kokkusattumused või ajaline lähedus ühelt poolt selliste oluliste uute maksuõigusnormide jõustumise vahel nagu põhikohtuasjas Taani õigusnormid või käesoleva kohtuotsuse punktis 51 mainitud Ameerika Ühendriikide õigusnormid, ning teiselt poolt keeruliste finantstehingute korraldamise ja sama kontserni piires laenude andmise vahel.
- 107 Eelotsusetaotlused esitanud kohtul on tekkinud ka sisuliselt küsimus, kas kuritarvitus võib esineda juhul, kui sildäriühingute ülekantud dividendide tegelik tulusaaja on lõppkokkuvõttes äriühing, kelle asukoht on kolmandas riigis, kellega lähteriik on sõlminud maksulepingu, mille kohaselt ei oleks dividendidelt maksu kinni peetud, kui need oleks makstud otse äriühingule, mille asukoht on selles kolmandas riigis.
- 108 Selles suhtes ei oma kontserni struktuuri analüüsimisel tähtsust see, et sildäriühingu makstud dividendide mõned tegelikud tulusaajad on maksuresidentid lähteriigiga topeltnmaksustamise vältimise lepingu sõlminud kolmandas riigis. Nimelt tuleb tõdeda, et sellise lepingu olemasolu ei saa iseenesest välistada õiguste kuritarvitamist. Nii ei saa selline leping seada kahtluse alla sellise õiguste kuritarvitamise esinemist, mis on nõuetekohaselt tõendatud asjaolude kogumi alusel, mis näitavad, et ettevõtjad on teinud puhtformaalseid või fiktiivseid tehinguid, millel puudub igasugune majanduslik ja kaubanduslik põhjendus, peamise eesmärgiga saada põhjendamatult direktiivi 90/435 artiklis 5 ette nähtud vabastus kinnipeetavast maksust.
- 109 Olgu lisatud, et kui maksustamine peab vastama majanduslikule tegelikkusele, siis topeltnmaksustamise vältimise lepingu olemasolu kui selline ei saa tõendada selle kolmanda riigi residentidest tulusaajatele, kellega leping on sõlmitud, tehtud makse tegelikkust. Kui dividende maksev äriühing soovib saada sellisest lepingust tulenevaid soodustusi, võib ta need dividendid maksta otse lähteriigiga topeltnmaksustamise vältimise lepingu sõlminud riigi maksuresidentist üksustele.
- 110 Samas ei saa olukorras, kus dividendid oleks olnud maksust vabastatud, kui neid oleks makstud otse äriühingule, mille asukoht on kolmandas riigis, ka välistada, et kontserni struktuuri eesmärk ei ole kuidagi seotud õiguste kuritarvitamisega. Sellisel juhul ei saa kontsernile ette heita, et ta valis pigem sellise struktuuri, selle asemel, et äriühingule otse dividende maksta.
- 111 Lisaks, kui dividendimakse tegelik tulusaaja on kolmanda riigi maksuresident, ei sõltu direktiivi 90/435 artiklis 5 ette nähtud maksuvabastuse andmisest keeldumine kuidagi pettuse või õiguste kuritarvitamise tuvastamisest.
- 112 Nimelt, nagu nähtub eelkõige direktiivi kolmandast põhjendusest, on direktiivi eesmärk üldkohaldatava maksusüsteemi kehtestamisega kõrvaldada eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ja lihtsustada nii äriühingute grupeerimist liidu tasandil (8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Nagu rõhutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 78, püütakse selle direktiiviga niisiis kindlustada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine, kuivõrd direktiivi artiklist 1 nähtub, et direktiiv puudutab üksnes jaotatud kasumit, mida on saanud liikmesriigi äriühingud ja mis on pärit tütarettevõtjatelt, mille asukoht on teistes liikmesriikides (vt selle kohta 4. juuni 2009. aasta kohtumäärus KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 113 Direktiivi 90/435 mehhanismid, eelkõige selle artikkel 5, on seega kavandatud selliste olukordade puhuks, kus neid kohaldamata võib liikmesriigi poolt oma maksustamispädevuse teostamise tagajärg olla tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi topeltnmaksustamine (8. märtsi 2017. aasta

kohtuotsus Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 39). Need mehhanismid ei kuulu aga kohaldamisele juhul, kui dividendide tegelik tulusaaja on liiduvälisest maksuresidendist äriühing, sest sellisel juhul võib dividendidelt maksu kinnipidamise vabastus liikmesriigis, kus neid maksti, viia selleni, et neid dividende liidus ei maksustatagi.

- 114 Kõiki neid asjaolusid arvestades tuleb põhikohtuasjade neljanda küsimuse punktidele d ja e vastata, et kuritarvituse tõendamiseks peab esinema esiteks objektiivsete asjaolude kogum, millest nähtub, et vaatamata sellele, et liidu õigusnormides ette nähtud tingimustest on formaalselt kinni peetud, ei ole õigusnormidega taotletud eesmärki saavutatud, ning teiseks peab esinema subjektiivne element, milleks on soov saada liidu õigusnormidest tulenev soodustus, luues kunstlikult selle saamiseks nõutavad tingimused. Kuritarvituse esinemist võib tõendada teatud hulga kaudsete tõendite olemasolu, tingimisel et need kaudsed tõendid on objektiivsed ja ühtelangevad. Sellisteks kaudseteks tõenditeks võivad olla eelkõige majandusliku põhjenduseta sildäriühingute olemasolu ning äriühingute kontserni, finantsskeemi ja laenude struktuuri puhtformaalne laad.

#### *Õiguse kuritarvituse tõendamise koormis*

- 115 Tuleb tõdeda, et direktiiv 90/435 ei sisalda sätteid õiguste kuritarvitamise olemasolu tõendamise koormise kohta.
- 116 Kuid nagu väidavad Taani ja Saksamaa valitsus, peavad põhimõtteliselt äriühingud, kes taotlevad dividendidelt direktiivi 90/435 artiklis 5 ette nähtud maksu kinnipidamise vabastust, tõendama, et nad vastavad direktiivis kehtestatud tingimustele. Nimelt miski ei takista maksuhalduril maksukohustuslaselt nõuda tõendeid, mida ta peab vajalikuks asjasse puutuvate maksude ja lõivude konkreetseks kindlaksmääramiseks, ning olenevalt olukorrast taotletud maksuvabastuse andmisest keelduda, kui neid tõendeid ei esitata (28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 117 Seevastu juhul, kui lähteriigi maksuhaldur kavatseb kuritarvituse esinemisest tuleneval kaalutlusel keelduda äriühingule, kes on maksnud dividende teises liikmesriigis asuval äriühingule, andmast direktiivi 90/435 artiklis 5 ette nähtud maksuvabastust, peab ta tõendama sellise kuritarvituse koosseisu tunnuste esinemist, võttes arvesse kõiki asjaomaseid tegureid, muu hulgas asjaolu, et äriühing, kellele dividende maksti, ei ole nende tegelik tulusaaja.
- 118 Sellega seoses ei pea see asutus mitte kindlaks tegema dividendide tegelikke tulusaajaid, vaid tõendama, et väidetav tegelik tulusaaja on üksnes sildäriühing, kelle vahendusel on toime pandud õiguste kuritarvitamine. Nimelt võib selle kindlakstegemine osutuda võimatuks, kuna potentsiaalsed tegelikud tulusaajad ei ole teada. Arvestades mõnede finantsskeemide keerukust ja seda, et skeemidega seotud vaheäriühingud võivad asuda väljaspool liitu, ei ole riigi maksuhalduril tingimata teavet, mis võimaldaks tal tulusaajad kindlaks teha. Ent maksuhaldurilt ei saa nõuda selliste tõendite esitamist, mida tal on võimatu esitada.
- 119 Lisaks, isegi kui potentsiaalsed tegelikud tulusaajad on teada, ei ole tingimata kindel, millised neist on või millistest neist saab reaalne tegelik tulusaaja. Näiteks antud juhul kohtuasjas C-117/16 märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Y Cypruse emaaettevõtja on Y Bermuda, mille asukoht on Bermudal ja kellel omakorda on emaaettevõtja Y USA, mis asub Ameerika Ühendriikides. Ent juhul, kui eelotsusetaotlused esitanud kohus leiab, et Y Cyprus ei ole dividendide tegelik tulusaaja, on lähteriigi maksuhalduril ja kohtutel tõenäoliselt võimatu kindlaks teha, kumb neist emaaettevõtjatest on või kumb neist saab dividendide tegelikuks tulusaajaks. Eelkõige võidakse nende dividendide jaotus otsustada pärast seda, kui maksuhaldur on tuvastanud sildäriühingu olemasolu.



120 Järelikult tuleb põhikohtuasjade kaheksandale küsimusele vastata, et selleks, et keelduda äriühingut tunnustamast dividendide tegeliku tulusaajana või tuvastada õiguste kuritarvitamine, ei ole liikmesriigi asutus kohustatud kindlaks tegema üksust või üksusi, keda ta peab nende dividendide tegelikeks tulusaajateks.

### ***Põhikohtuasjade kuues, seitsmes, üheksas ja kümnes küsimus***

121 Põhikohtuasjade kuuenda, seitsmenda, üheksanda ja kümnenda küsimusega palub eelotsusetaotlused esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas juhul, kui liikmesriigi residendist äriühingu poolt teise liikmesriigi residendist äriühingule makstud dividendidelt direktiivi 90/435 artikli 5 lõikes 1 ette nähtud kinnipeetavast maksust vabastamise kord ei ole kohaldatav, tuleb ELTL artikleid 49 ja 54 või ELTL artiklit 63 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus esimese liikmesriigi õigusnormide eri aspektid, nagu on käsitletavat põhikohtuasjas ja mis puudutavad dividendide maksustamist.

122 Selle kohta tuleb kohe märkida, et need küsimused rajanevad eeldusel, et selle maksuvabastuse korra kohaldamatus tuleneb sellest, et tuvastatud on direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 tähenduses pettuse või kuritarvituse olemasolu. Sellises olukorras ei saa aga liikmesriigi residendist äriühing käesoleva kohtuotsuse punktis 70 osutatud kohtupraktikat arvestades nõuda EL toimimise lepingus tagatud vabaduste kohaldamist, et seada kahtluse alla liikmesriigi õigusnormid, mis reguleerivad teise liikmesriigi residendist äriühingule makstud dividendide maksustamist.

123 Järelikult tuleb põhikohtuasjade kuuendale, seitsmendale, üheksandale ja kümnendale küsimusele vastata, et olukorras, kus liikmesriigi residendist äriühingu poolt teise liikmesriigi residendist äriühingule makstud dividendidelt direktiivis 90/435 ette nähtud kinnipeetavast maksust vabastamise kord ei ole direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses pettuse või kuritarvituse tuvastamise tõttu kohaldatav, ei saa EL toimimise lepingus tagatud vabaduste kohaldamisele tugineda selleks, et seada kahtluse alla esimese liikmesriigi õigusnorme, mis käsitlevad nende dividendide maksustamist.

### **Kohtukulud**

124 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. Kohtuasjad C-116/16 ja C-117/16 liidetakse kohtuotsuse tegemiseks.**
- 2. Liidu õiguse üldpõhimõtet, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil, tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad pettuse või kuritarvituse korral keelduma maksukohustuslasele andmast nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emattevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, muudetud nõukogu 22. detsembri 2003. aasta direktiiviga 2003/123/EÜ, artiklis 5 ette nähtud vabastust tütarettevõtja poolt emattevõtjale jaotatud kasumilt kinnipeetavast maksust, isegi kui puudub siseriiklik või lepingupõhine säte, mis sellise keeldumise ette näeb.**
- 3. Kuritarvituse tõendamiseks peab esinema esiteks objektiivsete asjaolude kogum, millest nähtub, et vaatamata sellele, et liidu õigusnormides ette nähtud tingimustest on formaalselt kinni peetud, ei ole õigusnormidega taotletud eesmärki saavutatud, ning teiseks peab esinema subjektiivne element, milleks on soov saada liidu õigusnormidest tulenev soodustus, luues kunstlikult selle saamiseks nõutavad tingimused. Kuritarvituse esinemist võib tõendada**

teatud hulga kaudsete tõendite olemasolu, tingimusel et need kaudsed tõendid on objektiivsed ja ühtelanged. Sellisteks kaudseteks tõenditeks võivad olla eelkõige majandusliku põhjendusega sildäriühingute olemasolu ning äriühingute kontserni, finantsskeemi ja laenude struktuuri puhtformaalne laad.

4. Selleks, et keelduda äriühingut tunnustamast dividendide tegeliku tulusaajana või tuvastada õiguste kuritarvitamine, ei ole liikmesriigi asutus kohustatud kindlaks tegema üksust või üksusi, keda ta peab nende dividendide tegelikukeks tulusaajateks.
5. Olukorras, kus liikmesriigi residentist äriühingu poolt teise liikmesriigi residentist äriühingule makstud dividendidelt direktiivis 90/435, muudetud direktiiviga 2003/123, ette nähtud kinnipeetavast maksust vabastamise kord ei ole direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses pettuse või kuritarvituse tuvastamise tõttu kohaldatav, ei saa EL toimimise lepingus tagatud vabaduste kohaldamisele tugineda selleks, et seada kahtluse alla esimese liikmesriigi õigusnorme, mis käsitlevad nende dividendide maksustamist.

Allkirjad