



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 1. märtsil 2018¹

Kohtuasi C-117/16

**Skatteministeriet
versus
Y Denmark Aps**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Østre Landsret (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ema- ja tütarettevõtjate direktiiv) – Vajadus määrata kindlaks dividendide tegelik tulusaaja – Maksuplaneerimise võimaluste kuritarvitamine – Kriteeriumid, mille alusel tuleb otsustada, kas maksu kinnipidamise vältimine kujutab endast kuritarvitust – OECD näidislepingu kommentaaride mõju ELi direktiivi tõlgendamisele – Direktiivi sellise sätte vahetu kohaldamine, mis on jäetud üle võtmata – Kuritarvituste vältimist käsitlevate siseriiklike põhimõtete tõlgendamine kooskõlas liidu õigusega

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas ja kohtuasjas C-116/16 – samamoodi nagu neljas paralleelses menetluses,² mis käsitlevad intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi, – on Euroopa Kohtul palutud otsustada, millistel tingimustel võib keelduda andmast tütarettevõtjale, kes on maksnud dividende oma emaettevõtjale, direktiivis 90/435/EMÜ³ (edaspidi „ema- ja tütarettevõtjate direktiiv“) sätestatud vabastust maksustamisest tuluallika riigis.

2. Käesoleval juhul on tegemist dividendidelt maksu kinnipidamise „vältimisega“ kontsernis. Kõnealuses kontsernis kandis tegutsev Taani äriühing dividendid edasi oma aktsionärile Küprosel, kes maksis need (laenuintressidena) edasi oma aktsionärile Bermuda saarestikus ning lõpuks maksti need taas dividendidena Ameerika Ühendriikides asuvale emaettevõtjale. Selle taustaks on omakorda asjaolu, et Ameerika Ühendriikides on kehtestatud maksusoodustused dividendide puhul, mille Ameerika Ühendriikides asuvad emaettevõtjad toovad tagasi Ameerikasse ja kasutavad seal teatud eesmärkidel (teadusuuringud).

3. Otsustava tähtsusega küsimus, mis siinkohal kerkib, on see, kui kaugemale võib rahvusvaheliselt tegutsev kontsern äriühingu struktuuride kujundamisel minna, et vähendada dividendimaksetelt lõplikult kinnipeetavat maksu kontsernis. Kus täpselt kulgeb piir lubatud maksuskeemi ja samuti seadusliku maksuskeemi vahel, mis võib siiski kujutada endast kuritarvitust? Millal ja milliste kriteeriumide alusel võib eeldada, et tegemist on kuritarvitusliku skeemiga, kui kolmandas riigis asuv

¹ Algkeel: saksa.

² Täpsemalt kohtuasjad C-118/16, C-119/16 (mõlemad liidetud kohtuasjaga C-115/16) ja C-299/16.

³ Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), mis on kehtetuks tunnistatud ja asendatud nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiviga 2011/96/EL (ELT 2011, L 345, lk 8).

äriühing asutab tütarettevõtja ELi liikmesriigis (käesoleval juhul Küprosel), kus dividendimakseid ei maksustata. Alles seeläbi on võimalik Euroopa Liidus asuvate kontserni kuuluvate äriühingute dividendide koguda, ilma neilt tuluallika riigis maksu tasumata, ja seejärel ka ilma maksu kinni pidamata kolmandas riigis välja maksta.

4. Õigusküsimused puudutavad lõppkokkuvõttes maksuõiguses esinevat põhimõttelist konflikti majanduslike asjaolude maksustamise, maksukohustuslaste tsiviilõigusliku vabaduse ja tsiviilõiguses ettenähtud tõhusate võimaluste, mis teatud tingimustel kujutavad endast siiski kuritarvitamist, takistamise vahel.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Liidu õiguse valdkonnas moodustavad käesoleva kohtuasja raamistiku ema- ja tütarettevõtjate direktiiv ning EÜ artiklid 43, 48 ja 56 (nüüd ELTL artiklid 49, 54 ja 63).

6. Vastavalt ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõikele 1 kohaldab iga liikmesriik seda direktiivi mh kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt.

7. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikkel 1 sätestab järgmist:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

- kasumi suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt,
- 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 eeskirjade kohaldamist.“

8. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikkel 4 sätestab:

„1. Kui emaettevõtja või selle püsiv tegevuskoht saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, siis emaettevõtja liikmesriik ja tema püsiva tegevuskoha liikmesriik, välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte likvideeritakse, kas:

- ei maksusta sellist kasumit või
- maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal ja püsival tegevuskohal tasumisele kuuluvast maksusummast selle maksusumma piires maha arvata selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud kõnealuse kasumiga ning mida on maksnud tütarettevõtja ja mis tahes madalama astme tütarettevõtja tingimusel, et äriühing ja tema madalama astme tütarettevõtja vastavad igal astmel artiklis 2 toodud määratlusele ning artiklis 3 sätestatud nõuetele.

2. Igale liikmesriigile jääb sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. Kui sellisel juhul on osalusega seotud juhtimiskulud määratletud kindla suurusega määrana, et tohi nimetatud kindlaksmääratud summa ületada 5% tütarettevõtja jaotatavast kasumist. [...]“

9. Ema- ja tütaretevõtjate direktiivi artikli 5 lõikes 1 on sätestatud:

„1. Tütaretevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum on maksust vabastatud.“

B. Rahvusvaheline õigus

10. Taani ja Küprose vahel 26. mail 1981 sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping“) artikli 10 lõiked 1 ja 2 sätestavad dividendide maksustamise pädevuse jaotuse kohta järgmist:

„1. Dividende, mida lepinguosalisel riigis asuv äriühing maksab teisel lepinguosalisel riigis asuval isikule, võib maksustada teisel 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;

[...]

d) 15% dividendide brutosummast kõigil muudel juhtudel.“

11. Viidatud sätte kohaselt saab tuluallika riik, käesolevas asjas Taani, maksustada Küprosel asuval emaettevõtjale makstavaid dividende ainult madalama määraga, juhul kui see äriühing on dividendide „tegelik tulusaaja“. Tegelik tulusaaja mõistet ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingus määratletud.

C. Taani õigus

12. Eelotsustaotluse esitanud kohtu andmetel oli Taani õiguslik olukord vaidlusalustel aastatel järgmine:

13. Residendist emaettevõtjate dividendide maksustamine on kindlaks määratud aktsiaseltside maksustamise seaduse (selskabsskatteloven, edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus“) § 13 lõike 1 punktis 2, mille 19. veebruari 2004. aasta seaduse nr 111 konsolideeritud versioon 2005. ja 2006. maksustamisaasta kohta, mida on muudetud 20. detsembri 2004. aasta seadusega nr 1375, sätestas järgmist:

„§ 13. Maksustatava tulu hulka ei arvata: [...]

2) [...] dividende, mida saavad § 1 lõike 1 punktides 1–2a, 2d–2g, 3a–5b nimetatud äriühingud ja ühendused jne aktsiatelt või osadelt, mis kuuluvad neile äriühingutes § 1 lõike 1 punktide 1–2a, 2c–2f ja 3a–5b tähenduses või mitteresidendist äriühingutes. See kehtib siiski ainult juhul, kui emaettevõtjaks olevale äriühingule, kes saab dividende, kuulub ühe aasta pikkuse katkematu ajavahemiku jooksul, mille vältel dividendimakseid tehakse, vähemalt 10% tütaretevõtjaks oleva äriühingu, kes maksab dividende, aktsiakapitalist. Kalendriaastatel 2005 ja 2006 tehtud maksete puhul oli eespool nimetatud osalus siiski 20%, kalendriaastatel 2007 ja 2008 oli see 15%. [...]“

14. Eeskirjad välisriikide äriühingute piiratud maksukohustuse kohta seoses dividendidega sätestab äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkt c. Selle tulemusel ei hõlmanud 2005. ja 2006. aastal piiratud maksukohustus emaettevõtjale makstud dividende, mida vastavalt ema- ja tütarettevõtjate direktiivile või topeltmaksustamise vältimise lepingule ei maksustata või maksustatakse üksnes vähendatud maksumääraga. Eelduseks on, et emaettevõtjale kuulub ühe aasta pikkuse katkematu ajavahemiku jooksul, mille vältel dividendimakseid tehakse, vähemalt 20% tütarettevõtja aktsiakapitalist.

15. Dividendid, mida Taani äriühing maksab Küprose emaettevõtjale (keda peetakse dividendide „tegelikult tulusaajaks“), on seega äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksust vabastatud, kuna vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule kehtib vähendatud maksumäär.

16. Seevastu juhul, kui Taanist saadud dividendide suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 1 punkti c alusel piiratud maksukohustust, on Taani dividendimaksja kohustatud vastavalt Taani maksu kinnipidamise seadusele⁴ kinni pidama maksu, mille määr on 28%. Kinnipeetava maksu hilinemisega tasumisel (piiratud maksukohustuse korral) tuleb maksta maksuvõla pealt viivist. Viivise maksmise kohustus on isikul, kes peab maksu kinni pidama.

17. Aastatel 2005 ja 2006 puudus Taanis kuritarvituste vältimist käsitlev üldine õigusnorm. Kohtupraktikas on siiski välja kujunenud nn tegelikkuse doktriin, mille kohaselt põhineb maksustamine tegelikult toimunu konkreetsetel hindamisel. See tähendab muu hulgas, et teatavatel asjaoludel võib jätta tähelepanuta fiktiivsed ja kunstlikud maksukonstruksioonid ning selle asemel võib maksustamisel lähtuda tegelikkusest (*substance-over-form*). Pooled on üksmeelel küsimuses, et selle põhimõtte alusel ei saa käesolevas asjas tehtud tehinguid kõrvale jätta.

18. Peale selle on Taani kohtupraktikas välja kujunenud nn õigustatud tulusaaja põhimõte. Selle põhimõtte kohaselt, mis põhineb Taani maksukorralduse seaduse (statsskatteloven) §-s 4 sisalduval tulude maksustamise üldsätel, ei ole maksuhaldur kohustatud nõustuma tulutoova äritegevuse/tegevusala ja sellest saadava tulu asukoha kunstliku lahutamisega. Kõnealuse põhimõtte eesmärk on seega kindlaks teha, kes – olenemata ettevõtte väidetavast struktuurist – on tegelik tulusaaja ja seega maksukohustuslane. Küsimus on seega selles, kellele jaotatakse maksustamise eesmärgil tulu. „Õigustatud tulusaaja“ on järelikult isik, kes on kõnealuse tulu puhul maksukohustuslane.

III. Põhikohtuasi

19. Põhikohtuajasjas vaidlustab Y Denmark Aps (edaspidi Y Denmark) käsituse, mille kohaselt teda peetakse tema Küprosel asuvale emaettevõtjale (Y Cyprus) makstud dividendidelt kinnipidamata jäetud maksu tasumise eest vastutavaks võlgnikuks. Y Denmark lähtus sellest, et vastavalt ema- ja tütarettevõtjate direktiivile ei tule dividendimaksetelt maksu kinni pidada. Maksuhaldur on seevastu arvamusel, et dividendid maksti tegelikult Bermuda saarestikus asuvale teise astme emaettevõtjale, st Y Global Ltd.-le (Bermuda) (edaspidi Y Bermuda), kuna Y Cyprus on ainult nn fiktiivne sihtäriühing (edasikandja). Seetõttu oleks makstud dividendidelt tulnud maks kinni pidada. Vaidluse aluseks on järgmine olukord.

⁴ 14. novembri 2005. aasta maksu kinnipidamise seaduse nr 1086 konsolideeritud versioon (kildeskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005).

20. Emaettevõtjaks olev Y Inc., kes asub Ameerika Ühendriikides (edaspidi Y USA) ja juhib Y kontserni, on börsil noteeritud Ameerika äriühing. Y USA välismaiste tütarettevõtjate omanik on praegu Y Bermudas, kelle ainus tegevus – lisaks valdusettevõtjana tegutsemisele – seisneb selles, et talle kuuluvad teatavad intellektuaalomandi õigused kontserni toodetele. Tema igapäevast tegevust juhib (sõltumatu) fondivalitseja. Y Denmarkil – mille Y USA 2000. aastal asutas – on sellest ajast alates ca 20 töötajat ning ta tegutseb müügi ja klienditoe valdkonnas. Peale selle tegutseb Y Denmark Y kontserni Euroopa osa, nt Y Netherlands valdusettevõtjana.

21. Ameerika Ühendriikide õigusnormide muutmisega – seadusega „American Jobs Creation Act of 2004“ – anti Ameerika äriühingutele võimalus lasta endale maksta välismaiste tütarettevõtjate dividendide maksustamise seisukohalt väga soodsatel tingimustel, kui nad omakorda kohustusiid kasutama neid dividendide Ameerika Ühendriikides teatud eesmärkidel, nagu nt teadusuuringuteks ja arendustööks.

22. Seetõttu otsustas Y USA 2005.–2006. maksustamisaastal (1. maist 2005 kuni 28. aprillini 2006) lasta Y Bermudal (enda 100%-lisel tütarettevõtjal) endale maksta võimalikult suure dividendi. Dividendide maht – mis mh pidi koosnema erinevate tütarettevõtjate dividendimaksetest Y Bermudale – oli 550 miljonit USA dollarit.

23. Enne dividendide väljamaksmist struktureeriti kontserni Euroopa osa ümber. Nii asutas Y Bermuda 9. mail 2005 äriühingu Y Cyprus. Viimasele müüs Y Bermuda Y Denmarki aktsiaid. Müügihind tasuti võlakirja väljastamisega. Seega paigutati Y Cyprus Y Bermuda ja Y Denmarki vahele.

24. Y Cyprus tegutseb valdusettevõtjana, kes tegeleb ka varahaldusega seotud tegevusega (laenude andmine tütarettevõtjatele). Ilma töötajateta äriühingu aadress langes kokku fondivalitseja aadressiga. Nagu nähtub 2005.–2006. aasta ja 2006.–2007. aasta finantsaruannetest, seisneb Y Cypruse tegevus peamiselt selles, et tegutseda valdusettevõtjana, ja tema juhatuse liikmetele makstud tasu oli 571 USA dollarit ja 915 USA dollarit. Vastavalt finantsaruannetele oli tasutud maksu suurus null USA dollarit, kuna äriühingul ei olnud positiivset maksustatavat tulu.

25. Y Netherlands otsustas 26. septembril 2005 maksta 2004.–2005. maksustamisaasta eest 76 miljonit eurot dividendide Y Denmarkile. 28. septembril 2005 kiitis Y Denmarki üldkoosolek heaks ettepaneku maksta selle maksustamisaasta eest samuti 76 miljonit eurot dividendide Y Cyprusele. Dividendid Y Denmarkile maksti välja 25. oktoobril 2005. 27. oktoobril 2005 maksis Y Denmark sama suure dividendi Y Cyprusele, kes kandis selle 28. oktoobril 2005 edasi Y Bermudale, et tasuda võlg, mis oli tal tekkinud seoses Y Denmarki ostuga. 3. aprilli 2006 maksis Y Bermuda 550 miljoni USA dollari suuruse dividendi Y USA-le. Y Bermuda oli dividendide osaliselt rahastanud omavahenditest, osaliselt pangalaenu abil. 13. oktoobril 2006 kiitis Y Denmarki üldkoosolek heaks ettepaneku maksta 2005.–2006. maksustamisaasta eest veel 92 miljonit Taani krooni dividendide Y Cyprusele.

26. Taani maksuhaldur tuvastas 17. septembri 2010. aasta otsusega, et Y Denmark oleks pidanud dividendidelt, mille ta aastatel 2005 ja 2006 maksis oma emaettevõtjale Y Cyprus, maksu kinni pidama ja ta vastutab kinnipeetava maksu tasumise eest.

27. Selle otsuse peale esitati vaie maksuvaidlusi lahendavale haldusorganile (Landsskatteretten), kes asus 16. detsembri 2011. aasta otsuses maksuvaidlusi lahendava haldusorganiga samale seisukohale osas, et Y Cyprus ei ole vastavalt Taani ja Küprose vahel sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingule dividendide „tegelik tulusaaja“, aga nõustus Y Denmarkiga selles osas, et ei olnud alust kõnealust maksu kinni pidada, kuna Y Cypruse suhtes kohaldati maksuvabastust vastavalt ema- ja tütarettevõtjate direktiivile.

28. Rahandusministeerium esitas Østre Landsretile (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) kaebuse maksuvaidlusi lahendavale haldusorgani otsuse peale. Nüüd on Østre Landsret (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) otsustanud algatada eelotsusemenetluse.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

29. Østre Landsret (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) esitas järgmised küsimused:

- „1. Kas liikmesriigi tuginemine direktiivi 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 riigisisene õigus sisaldab pettusi, kuritarvitusi ja maksudest kõrvalehoidumist käsitlevaid üldsätteid või -põhimõtteid, mida saab tõlgendada vastavalt artikli 1 lõikele 2?
- 1.1 Kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punkti c, mis sätestab, et „eeltingimus on see, et vastavalt direktiivile 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta [...] dividende ei maksustata“, võib seega pidada direktiivi artikli 1 lõikes 2 osutatud siseriiklikuks erisätteks?
2. Kas OECD topeltmaksustamise vältimise 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?
- 2.1. Kui jah, siis kas mõistet „lepingupõhised eeskirjad“, mida kasutatakse direktiivi 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 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, mida tuleb kontrollida Euroopa Kohtul?
4. 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 sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas dividende teises liikmesriigis asuvalt tütarettevõtjalt, on nende dividendide „tegelik tulusaaja“ selle mõiste liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse tähenduses?
 - a) 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) (intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv) artikli 1 lõikes 1 koostoimes artikli 1 lõikega 4?
 - b) Kas seda mõistet tuleks tõlgendada üksnes 1977. aasta topeltmaksustamise vältimise näidislepingu artikli 10 kommentaaride valguses (punkt 12) või võib tõlgendamisse kaasata hilisemad kommentaarid, sealhulgas 2003. aastal edasikandvate äriühingute kohta tehtud täiendused ja 2014. aastal lepinguliste või seadusest tulenevate kohustuste kohta tehtud täiendused?
 - c) Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas dividendisaajat tuleb pidada „tegelikuks tulusaajaks“ see, kas tal on olnud lepinguline või seadusest tulenev kohustus kanda dividendid edasi teisele isikule?

- d) Millist tähtsust omab selle väljaselgitamisel, kas dividendisaajat tuleb pidada „tegelikult tulusaajaks“, eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt pärast kohtuasja faktiliste asjaolude hindamist tehtud järeldus, et dividendisaajal – kellel ei olnud lepingulist ega seadusest tulenevat kohustust kanda saadud intressid edasi teisele isikule – ei olnud „täielikku“ õigust „saada ja kasutada“ intresse, nagu on märgitud 1977. aasta topeltmaksustamise vältimise näidislepingut käsitlevates 2014. aasta kommentaarides?
5. Kui siinkohal tuleb lähtuda sellest, et olemas on „pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalikud siseriiklikud või lepingupõhised eeskirjad“ direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses, et liikmesriigi residendist äriühing (A) maksab dividende teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale (B) ja sealt kantakse need edasi selle emaettevõtjale (C), kes asub väljaspool Euroopa Liitu/Euroopa Majanduspiirkonda ja kes kandis dividendid omakorda edasi oma emaettevõtjale (D), kes samuti asub väljaspool Euroopa Liitu/Euroopa Majanduspiirkonda, et esimesena nimetatud liikmesriigi ja riigi vahel, kus on C asukoht, ei ole sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingut, mistõttu ei oleks esimesena nimetatud liikmesriigil 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 (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendide maksustamisest tuluallika riigis, 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 dividende 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 dividendide maksustamisest tuluallika riigis ja kui teise liikmesriigi emaettevõtjal on selles liikmesriigis kõnealuste intresside puhul piiratud maksukohustus, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (ja/või EÜ 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 ettevõtte tulumaksu nõuete (sh intressitulu) 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 residendist äriühing (emaettevõtja) ei ole tegelikult direktiivi 90/435 kohaselt vabastatud teise liikmesriigi residendist äriühingult (tütarettevõtjalt) saadud dividendide maksustamisest tuluallika riigis, 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 dividendide maksustamisest tuluallika riigis, siis kas EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 (teise võimalusena EÜ artikliga 56) ning käsitletuna kas eraldi või koos on vastuolus sätted, mille alusel:
- a) teine liikmesriik nõuab tütarettevõtjalt dividendidelt maksu kinnipidamist ja paneb sellele isikule kohustuse tasuda ametiasutustele kinnipidamata maksu, juhul kui teise liikmesriigi residendist intressisaajal ei ole sellist maksu kinnipidamise kohustust?

b) teine liikmesriik arvutab maksuvõlalt viivist?

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

10. Juhul, kui

1. liikmesriigi residendist äriühing (emaettevõtja) vastab direktiivis 90/435 sätestatud tingimusele (aastad 2005 ja 2006), mille kohaselt peab talle kuuluma vähemalt 20% teises liikmesriigis asuva äriühingu (tütarettevõtja) aktsiakapitalist;
2. liikmesriigi emaettevõtja ei ole tegelikult direktiivi 90/435 artikli 1 lõike 2 kohaselt vabastatud tütarettevõtjalt saadud dividendidelt kinnipeetava maksu tasumisest;
3. kolmandas riigis asuvat [asuvaid] (otsest[otseseid] või kaudset [kaudseid]) aktsionäri [aktsionäre] tuleb pidada kõnealuste dividendide „tegelikuks tulusaajaks“;
4. 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 tütarettevõtja 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. eelarveaastal kuulus neile vähemalt 20% (2007. ja 2008. aastal 15% ja seejärel 10%) dividende maksva äriühingu aktsiakapitalist?“

30. Kohtuasjad C-116/16 ja C-117/16 liideti 13. juuli 2016. aasta määrusega. Eelotsuse küsimuste kohta esitasid liidetud kohtuasjade menetluses Euroopa Kohtus kirjalikud seisukohad T Danmark, Y Denmark, Taani Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Rootsi Kuningriik, Itaalia Vabariik, Madalmaade Kuningriik ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis toimus 10. oktoobril 2017 – ning mis hõlmas ka menetlusi kohtuasjades C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 – osalesid T Danmark, Y Denmark, Taani Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik, Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Dividendi saaja kindlaksmääramine juhul, kui maksukohustuslane on õigust kuritarvitanud (esimene kuni viies küsimus)

31. Pooled ei vaidle selle üle, et kõnealused dividendimaksud kuuluvad põhimõtteliselt ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse. Järelikult peaks Taani kui dividendi maksva äriühingu asukohariik vabastama dividendid vastavalt selle direktiivi artiklile 5 kinnipeetavast maksust. Taani arvates on aga kinnipeetavast maksust vabastamisest keeldumine ilmselgelt õigustatud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 alusel. Selle sätte kohaselt ei välista see direktiiv pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist.

32. Eelotsuse küsimustega 1–5 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus küll esmajoones teada, kas liikmesriik võib tugineda ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõikele 2, mis käsitleb pettuste või kuritarvituste vältimist, ainult siis, kui ta on selle ülevõtmiseks vastu võtnud siseriikliku õigusnormi (B.1) ja kui see on nii, siis kas Taani äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punkti c või topeltmaksustamise vältimise lepingu sätet saab käsitada sellistena, et nendega on piisavalt üle võetud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2. Kui see on nii, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kes peab tegeliku tulusaaja mõistet tõlgendama ja kuidas seda tuleb teha.

33. Kõigil neil küsimustel on aga mõtet ainult juhul, kui ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõikes 2 sätestatud tingimused on üleüldse täidetud. Viimati nimetatu seab tingimuseks, et käesoleval juhul oleks Y Cyprus hoidunud kõrvale maksude tasumisest või kuritarvitanud õigust saada vabastust kinnipeetavast maksust. Seetõttu tuleb kõigepealt vastata viiendale küsimusele.

34. Sellega seoses tuleb selgitada, millised on tingimused, mille esinemine annab alust oletuseks, et tegemist on kuritarvitusega ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalas (jaotis 2). Enne seda tuleb lähemalt käsitleda, millise ulatusega on tuluallika riigis maksustamise keeld, mis on sätestatud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõikes 1 (jaotis 1).

1. Tuluallika riigis maksustamise keeld, mis on sätestatud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõikes 1

35. Nagu nähtub ema- ja tütarettevõtjate direktiivi põhjendusest 3, on selle direktiiv eesmärk kõrvaldada eri liikmesriikide äriühingute vahelise koostöö ebasoodsam olukord võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ja lihtsustada nii äriühingute grupeerumist liidu tasandil. Niisiis püütakse selle direktiiviga kindlustada ühes liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuval emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine.⁵

36. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 lõige 1 jätab liikmesriikidele õiguse valida kahe süsteemi, nimelt maksuvabastuse ja mahaarvamissüsteemi vahel. Direktiivi põhjenduste 7 ja 9 kohaselt on nimetatud sättes täpsustatud, et kui emaettevõtja saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte likvideeritakse, siis emaettevõtja liikmesriik kas ei maksusta sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja ei saa maha arvata, ja maksustab sellist osa kasumist, mida tütarettevõtja saab maha arvata, või maksustab sellist kasumit, lubades samal ajal emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast selle maksusumma piires maha arvata selle äriühingu tulumaksu osa, mis on seotud kõnealuse kasumiga ning mida on maksnud tütarettevõtja ja mis tahes madalama astme tütarettevõtja.⁶

37. Seega on direktiivi artikli 4 eesmärk vältida, et mitteresidendist tütarettevõtja poolt emaettevõtjale makstud kasumijaotiselt tasub maksu kõigepealt tütarettevõtja oma asukoha riigis ja seejärel emaettevõtja oma asukoha riigis.⁷

38. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikkel 4 käsitleb majanduslikku topeltmaksustamist, kuna dividendid pärinevad üldjuhul tütarettevõtja maksustatavast tulust (see tähendab, et need on eelnevalt juba maksustatud liikmesriigi äriühingu tulumaksuga) ja kuuluvad emaettevõtja tulu hulka (ja seega maksustatakse need uuesti mõne muu liikmesriigi äriühingu tulumaksuga). Suuremas kontsernis

5 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus, Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 20); 17. mai 2017. aasta kohtuotsus, AFEP jt (C-365/16, EU:C:2017:378, punkt 21) ja 8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus, Wereldhave Belgium jt (C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 17. mai 2017. aasta kohtuotsus, X (C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 71); 17. mai 2017. aasta kohtuotsus, AFEP jt (C-365/16, EU:C:2017:378, punkt 22) ja 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 44).

7 17. mai 2017. aasta kohtuotsus, AFEP jt (C-365/16, EU:C:2017:378, punkt 24)

oleneb seega maksukoormus kontserni kuuluvate äriühingute arvust, millel on enamasti puht organisatsioonilised põhjused. Seega võtab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikkel 4 arvesse ka asjaolu, et juriidiliste isikute arvu on võimalik mistahes viisil mitmekordistada, ilma et nendega seotud isikud ja seega ka nende kasum tegevusest nende juriidiliste isikute abil muutuksid.

39. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõige 1 täiendab seda mõtet nii, et neutraalse maksustamise tagamiseks tuleb ühtlasi vabastada kinnipeetavast maksust tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum.⁸ Nii kehtestab selle direktiivi artikli 5 lõige 1 topeltmaksustamise vältimiseks põhimõtte, et keelatud on kinnipeetava maksu kohaldamine kasumile, mida ühes liikmesriigis asuv tütarettevõtja jaotab teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale.⁹

40. Keelates liikmesriigil maksustada residendist tütarettevõtja poolt mitteresidendist emaettevõtjale jaotatud kasumit, piirab ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 lõige 1 liikmesriigi pädevust tema territooriumil asuva äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale äriühingule jaotatava kasumi maksustamisel.¹⁰ Liikmesriik ei saa seega ühepoolset kehtestada piiravaid meetmeid ja seada kinnipeetavast maksust vabastuse saamise õigust, mis on ette nähtud nimetatud artikli 5 lõikes 1, sõltuvusse erinevatest tingimustest.¹¹ Seetõttu ei sõltu õigus saada vabastust maksu kinnipidamisest sellest, et emaettevõtja aktsionäride asukoht on riigi territooriumil või et dividendimaksja täpsustab, kuidas dividendisaaja dividende kasutab.

41. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 5 puhul on tegemist täiendava (nüüd pigem õigusliku) topeltmaksustamise vältimisega. Seda seetõttu, et nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, maksustatakse kinnipeetava maksuga tegelikult tulu (käesoleval juhul dividendide) saaja.¹² Seega ei kujuta endast maksu kinnipidamine dividendimaksja asukohaliikmesriigis mitte eraldi maksuliiki, vaid üksnes maksustamistehnika erivormi. Olukord, kus maksja maksustatakse kinnipeetava maksuga selle asukohariigi poolt ja dividendisaaja maksustatakse „hariliku“ maksuga selle asukohariigi poolt, viib iseenesest topeltmaksustamiseni ja üldjuhul ka ebasoodsama olukorrani võrreldes siseriikliku olukorraga.

42. Just nimelt olukorras, kus kontserni struktuurid on suure ulatusega ja ulatuvad üle mitme riigipiiri, suureneks juhul, kui mõlemal tasandil ei antaks vabastust, eespool mainitud doominoefekt, kui ühtlasi toimuks iga kord veel ka kinnipeetava maksuga maksustamine. On selge, et seda tuleb pidada siseturu kahjustamiseks.

43. Doominoefektiga sarnaneva majandusliku ja õigusliku topeltmaksustamise vältimiseks ei ole aga tähtis, kas dividendisaaja on ka dividendide „tegelik tulusaaja“ või midagi sarnast. Määrava tähtsusega on pigem see, kas dividendimaksja pidi maksuma äriühingu tulumaksu ja dividendisaaja peab uuesti maksuma äriühingu tulumaksu dividendilt. Sama kehtib maksu kinnipidamise keelu kohta. Sellega seoses on tähtis, kas dividenditulu maksustatakse asukohariigis äriühingu tulumaksuga.

⁸ 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus, Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 21).

⁹ 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus, Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 22), vt selle kohta ka 17. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus, Denavit jt (C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 22) ning 25. septembri 2003. aasta kohtuotsus, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 83).

¹⁰ 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus, Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 23), selle kohta ka 1. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 38).

¹¹ 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus, Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 24); 4. juuni 2009. aasta kohtumäärus, KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹² 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus, P. Ferrero ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punktid 26 ja 34) ning 26. juuni 2008. aasta kohtuotsus, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 52).

44. Selles mõttes on igati loogiline, et ema- ja tütarettevõtjate direktiiv lähtub (erinevalt intressimaksete ja litsentsitasude direktiivist¹³) „ainult“ sellest, et tütarettevõtja maksab emaettevõtjale (alates osaluse teatud määra) välja kasumi. Kuna dividendid ei kujuta endast – erinevalt intressimaksetest – põhimõtteliselt tegevuskulusid, mis vähendavad kasumit, on ka arusaadav, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi sõnastuse kohaselt ei sisalda see direktiiv rohkem sisulisi kriteeriume (nagu dividendide saamine enda nimel ja enda arvel vms).

45. Dividendide saamise õigus tuleneb lõppkokkuvõttes sellest, et äriühinguõiguse tähenduses oleks tegemist emaettevõtjaga, kes tegutseb ainult enda nimel. Ka tegutsemist mõne teise isiku arvel on käesoleval juhul raske ette kujutada. Igal juhul ei saa seda tuletada ainult „teise astme emaettevõtja“ olemasolust. Järelikult on põhimõtteliselt hõlmatud kõik dividendimaksed, mida tütarettevõtja teeb teises liikmesriigis asuvalle emaettevõtjale, kui äriühing vastab – mille üle ei ole käesolevas kohtuasjas vaidlust – ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimustele.

46. Sellele seab piirid üksnes ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2, mille kohaselt ei välista käesolev direktiiv pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste eeskirjade kohaldamist.

2. Kuritarvituse mõiste liidu õiguses

47. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2 väljendab liidu õiguse üldpõhimõtet, et liidu õigussüsteemis ette nähtud õigusi on keelatud kuritarvitavalt või pettusega ära kasutada.¹⁴ Liidu õigusnormide kohaldamisala ei saa laiendada sellisel määral, et see kataks ettevõtjate kuritarvitusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapärase majandustehingute raames, vaid üksnes kuritegeliku eesmärgiga saada liidu õiguses ette nähtud soodustusi.¹⁵

48. Seejuures ei täpsusta eespool nimetatud säte selle aluseks olevat arusaama kuritarvitusest.¹⁶ Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 kui erandnormi tuleb siiski tõlgendada kitsalt.¹⁷ Seoses kuritarvituste vältimiseks vajalike meetmetega nõuab seda eelkõige ka õiguskindluse põhimõte. Olukorras, kus isik vastab vormiliselt kõigile tingimustele, et teatud õigust kasutada, on ainult erandjuhtudel lubatud keelata selle õiguse kasutamine väite alusel, et tegemist on kuritarvitusega.

49. Asjakohaseid pidepunkte selle väljaselgitamisel, kas tegemist on kuritarvitusega, pakuvad aga muud ELi direktiivid. Nii on äriühingute ühinemist käsitleva direktiivi 90/434/EMÜ¹⁸ artikli 11 esimese lõigu punkti a teises lauses tüüpnäitena sellise aluse esinemise kohta nimetatud asjaolu, et asjaomane tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel. Lisaks on kuritarvituse mõiste määratletud

13 Direktiiv 2003/49.

14 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus, Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 26) ja kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:34, punkt 24).

15 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27); 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus, Agip Petroli (C-456/04, EU:C:2006:241, punkt 20); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 68 ja 69); 9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika), vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 57).

16 Vt seevastu nt nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiivi 2009/133/EÜ (äriühingute ühinemist käsitlev direktiiv; ELT 2009, L 310, lk 34) artikkel 15.

17 Vt. 17. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus, Denavit jt (C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 27); 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punktid 38 ja 39); 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 37); 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus, A.T. (C-285/07, EU:C:2008:705, punkt 31); 20. mai 2010. aasta kohtuotsus, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 46) ja 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 44).

18 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142).

maksustamise vältimise viiside vastaste eeskirjade direktiivi¹⁹ (edaspidi „direktiiv 2016/1164“) – mis ei olnud vaidlusalustel aastatel veel kohaldatav – artiklis 6. Viidatud sätte kohaselt on otsustava tähtsusega see, kas esineb skeem, mis on loodud põhieesmärgiga või ühe põhieesmärgiga saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga. Lõike 2 kohaselt peetakse skeeme fiktiivseks, kui need ei ole loodud reaalsel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.

50. Eelkõige on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et asutamisvabaduse piirangut saab kuritarvituste vastase võitlusega õigustada ainult siis, kui piirangu erieesmärk on takistada tegevusi, mis seisnevad selles, et teha pelgalt fiktiivseid tehinguid, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille eesmärk on kõrvale hoiduda maksudest, mida tavapäraselt tuleb tasuda ka riigisisestelt tehingutelt.²⁰ Samuti on Euroopa Kohus vahepeal ka mitu korda märkinud, et selleks on piisav, kui maksusoodustuse saamine ei ole skeemi ainus,²¹ vaid peamine eesmärk.²²

51. Euroopa Kohtu viidatud praktika sisaldab kahte elemente, mis on üksteisest sõltuvad. Esiteks keeldutakse algusest saadik tunnustamast puhtalt fiktiivseid tehinguid, mis lõppkokkuvõttes toimuvad ainult paberil. Lisaks on otsustav tähtsus maksudest kõrvalehoidumisel, mida on võimalik saavutada ka sellise skeemiga, millel on majanduslik sisu. Võib oletada, et viimati nimetatud juhtumite rühma esineb sagedamini ja see rühm on nüüd direktiivi 2016/1164 uue artikliga 6 ka sõnaselgelt hõlmatud. Ka Euroopa Kohtu käsitab ühes hiljutises kohtuotsuses tehingute puhtalt fiktiivset laadi ainult aspektina, mis tõendab, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki.²³

52. See, kas tegemist on kuritarvitusega, sõltub konkreetse asja kõikide asjaolude hindamisest kogumis, mis on pädevate siseriiklike asutuste ülesanne ning mida peab saama kohtulikult kontrollida.²⁴ Kõnealune igakülgne hindamine on tõepoolest eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.²⁵ Hinnangu andmisel sellele, kas tehinguid tehakse tavapäraste majandustehingute raames või üksnes kuritegeliku eesmärgiga saada liidu õiguses ette nähtud soodustusi,²⁶ saab Euroopa Kohus aga anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikke juhiseid.²⁷

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

20 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 60); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35); 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 64); 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 74); samamoodi 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55).

21 Nii veel ka 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46); 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 35); 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus, Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 51) ja 22. mai 2008. aasta kohtuotsus, Ampliscentifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 28).

22 Kaudse maksustamise kohta: 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45); direktiivi 90/434/EMÜ kohaldamisalas samamoodi 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punktid 35 ja 36).

23 Nii sõnaselgelt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 60).

24 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 41) ja minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 60).

25 Samuti 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 59) ja 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 49).

26 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus, Agip Petroli (C-456/04, EU:C:2006:241, punkt 20); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 68 ja 69) ja 9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika), vt ka minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 57).

27 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 34); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 56) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 77).

3. Kriteeriumid, mida tuleb arvestada käesolevas kohtuasjas

a) Pelgalt fiktiivse skeemi esinemine

53. Seda, kas tegemist on pelgalt fiktiivse skeemiga, millel puudub tegelik majanduslik sisu, ei saa Euroopa Kohus hinnata. Esiteks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmed selleks piisavad. Teiseks on nende asjaolude hindamine eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Euroopa Kohus saab anda ainult juhiseid.

54. Käesolevas kohtuasjas võiks eeldada, et tegemist on pelgalt fiktiivse skeemiga, millel puudub tegelik majanduslik sisu. Selle poolt räägivad eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud asjaolud. Nii ei ole Y Cyprusel töötajaid ja ilmselt ka oma bürooruume. Sellest tulenevalt ei olnud äriühingul personalikulud ega ruumide kasutamisega seotud kulusid. Ka juhatuse liikmetele makstud tasu ei anna tunnistust märkimisväärsest tegevusest. Peale selle on ilmne, et varade valitsemisest ei saadud tulu. Kõik see tundub ebaloomulikuna. Füüsiline isik oleks neil tingimustel oma majandustegevuse küllap juba ammu lõpetanud.

55. Olgugi et Euroopa Kohus otsustas hiljuti, et asjaolu, et äriühingu majandustegevus seisneb üksnes vara haldamises ja tulud on pärit üksnes vara haldamisest, ei saa tähendada puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu, millel puudub majanduslik sisu,²⁸ esinevad käesolevas asjas siiski kahtlused, kas Küprose äriühingu tegevus ei toimu üksnes paberil, kui isegi äriühingu varahaldusega seotud tegevusest ei teki tulu.

56. Arvestades asjaolu, et eelkõige varahaldusega tegelevate äriühingute tegevus on (saab olla) iseenesest väikesemahuline, tuleb neile kriteeriumidele esitada küllap veelgi väiksemaid nõudeid. Kui õiguspäraselt asutatud äriühingul ei ole aga kohapeal olemas isegi materiaalseid vahendeid ja töötajaid, et omal jõul ise täita oma eesmärgi (käesoleval juhul varahaldus), siis võib igal juhul olla tegemist skeemiga, millel puudub majanduslik sisu. See kehtib eelkõige juhul, kui nad ei ole oma struktuurist tingitud põhjustel saama tulu, mis seda talle võimaldaks.

57. Juriidilist isikut, kes on nii passiivne, et igasugune mõeldav osalemine õiguskäibes toimub vaid kolmandate isikute kaudu, kes ise ei tegutse ning kellel ei ole seetõttu ka enda tulusid ega kulusid, võiks minu arvates pidada pelgalt fiktiivseks skeemiks. Lõppkokkuvõttes on see aga faktiküsimus, mille üle peab otsustama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

b) Olulised kaalutlused, mis ei ole seotud maksuõigusega

58. Lisaks võib faktiliste asjaolude hindamisest hoolimata ka väljaspool pelgalt fiktiivset skeemi, millel puudub tegelik majanduslik sisu, esineda maksustamisel kuritarvitusi, nagu nähtub direktiivi 2016/1164 uuest artiklist 6. Seega võivad käesolevas asjas olla otsustava tähtsusega muud kriteeriumid, eelkõige kaalutlused, mis ei ole seotud maksuõigusega.

59. Ka Euroopa Kohus on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohta juba märkinud, et osaluste konstruktsioonid, mille ainus eesmärk on saada kasu direktiivis ette nähtud maksusoodustustest, kujutavad endast teatud liiki kuritarvitust.²⁹ Selles mõttes kehtib ka ema- ja tütarettevõtjate direktiivi puhul, et skeemil peavad olema majanduslikud põhjused. Pelgalt maksusoodustuse saamise eesmärk, millel puudub tegelik majanduslik sisu, ei ole kaitstud.³⁰

28 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, Deister Holding ja Juhler Holding (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 73).

29 Vt 17. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus, Denkavit jt (C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 31).

30 7. septembri 2017. aasta kohtuotsus, Egiom ja Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 26); direktiivi 90/434/EMÜ kohta vt 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 47) ja 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 34).

60. Seega on käesolevas asjas otsustava tähtsusega muud kriteeriumid, eelkõige kaalutlused, mis ei ole seotud maksuõigusega.

61. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei kujuta endast iseenesest kuritarvitust see, et äriühingu põhikirjajärgne või tegelik asukoht asutatakse kooskõlas liikmesriigi õigusnormidega selleks, et selle suhtes kohaldataks soodsamaid õigusnorme.³¹ Seetõttu ei saa ainuüksi asjaolu, et käesolevas kohtuasjas kõne all olevasse tehingusse välisriikide investoritega on kaasatud ka Küprose äriühingud, anda alust oletuseks, et tegemist on kuritarvitusega.

62. Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima seda, mille puhul on tasutava maksu summa suurim, vaid tal on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, et see piiraks tema maksukohustust.³² Nagu Euroopa Kohus märgib, on maksukohustuslastel üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks.³³ Seega ei saa ka ainuüksi asjaolu, et käesoleval juhul valiti selline tehingu tegemise viis, mille puhul ei ole tasutava maksu summa suurim (käesoleval juhul täiendav ja lõplikult kinnipeetav maks), käsitada kuritarvitusena.

63. Lisaks ei saa – väljaspool pelgalt fiktiivset skeemi, millel puudub tegelik majanduslik sisu – võtta liidu kodanikult, füüsiliselt või juriidiliselt isikult, võimalust tugineda asutamislepingule üksnes sel põhjusel, et tal oli kavas saada kasu tema suhtes mõnes muus liikmesriigis kui tema elu- või asukohariik kohaldatavast soodsamast maksustamiskorrast.³⁴ Seega tuleb teha järeldus, et sellist tehingu tegemise viisi nagu käesoleval juhul, mille puhul on kaasatud liikmesriik, kes maksu kinnipidamisest loobub, ei saa vaid sellele tuginedes käsitada kuritarvitusena.

64. Selles mõttes hõlmab asutamisevabadus ka liikmesriigi valikut, kes pakub asjaomasele ettevõtjale viimase seisukohast parimaid raamtingimusi maksustamisel. Kui see põhimõte kehtib juba tunduvalt suuremal määral ühtlustatud käibemaksuõiguses,³⁵ siis kehtib see seda enam tulumaksuõiguses, mida ei ole nii suurel määral ühtlustatud ja mille puhul on liikmesriikide maksustamiskordade³⁶ lahknevus liidu õigusega soovitud või maksupoliitiliselt teadlikult aktsepteeritud.

65. Peale selle on Euroopa Kohus märkinud, et liidu õiguses ette nähtud dividendide maksuvabastus ei olene aktsionäride päritolust ega asukohast, kuna seda ema- ja tütarettvõtjate direktiivist ei nähtu.³⁷ Asjaolu, et Y Denmarki aktsionärid asuvad Küprosel või tema emaettevõtja aktsionärid asuvad kolmandas riigis (käesoleval juhul Bermuda saarestik), ei kujuta seega endast eraldi võttes samuti kuritarvitust.

31 Vt 25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, *Polbud – Wykonawstwo* (C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 40); 30. septembri 2003. aasta kohtuotsus *Inspire Art* (C-167/01, EU:C:2003:512, punkt 96) ja 9. märtsi 1999. aasta kohtuotsus *Centros* (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 27).

32 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42); 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 47) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Halifax jt* (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

33 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42); 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53).

34 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 36), vt selle kohta 11. detsembri 2003. aasta kohtuotsus, *Barbier* (C-364/01, EU:C:2003:665, punkt 71).

35 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42) ja 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53).

36 Vt 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 36); selle kohta, et liidu õiguses on lubatud erinevad maksumäärad isegi ühtlustatud maksuõiguses, samuti 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 39 ja 40).

37 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, *Deister Holding ja Juhler Holding* (C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 66).

c) Seaduse eesmärgist kõrvalekaldumine

66. Kaalukam on see, et tegelikud maksesaajad asuvad sageli teatud kolmandates riikides (üldjuhul väiksematel saartel nagu Kaimanisaared,³⁸ Jersey saar³⁹ või käesoleval juhul Bermuda saarestik), mis on tuntud selle poolest, et nad ei tee koostööd teiste riikide maksuasutustega. See võib viidata tervikuna ebatavalisele teguviisile, mille majanduslik põhjus ei ole esmapilgul selge.

67. Seetõttu saaks käesolevas kohtuasjas kogu skeemi pidada kuritarvituseks mitte niivõrd selle tõttu, et „kaasatud“ on Küprose äriühing, vaid pigem selle tõttu, et üks tegelikest maksesaajatest „asub“ teatud kolmandas riigis (käesoleval juhul Bermuda saarestik). Siinkohal on eriti suur tähtsus skeemi eesmärgil või eesmärgil, mida järgivad maksuõigusnormid, mille täitmisest hoiduti kõrvale (käesoleval juhul maksustamine Taanis).

1) Taanis saadud tulult tulumaksu tasumisest kõrvalehoidmine?

68. Kõigepealt tuleb märkida, et Taanis ei jäetud tegutseva äriühingu (Y Denmark) kasumit maksustamata. Asjaomane kasum maksustati asukohaliikmesriigis (st Taanis) täiesti tavapäraselt. Seega on dividendidelt tasutud Taani äriühingu tulumaks.

69. Küprose äriühingul on Küprosel täielik maksukohustus ja tema tulu maksustatakse seal äriühingu tulumaksuga. Seda ei muuda asjaolu, et kõnealusel äriühingul ei ole vaidlusalustel aastatel positiivset tulu. Seega on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimused täidetud. Dividendide maksuvabastus Küprosel on vastavuses direktiivi mõttega ja võtab arvesse asjaolu, et Taanis on dividendidelt äriühingu tulumaks tasutud.

70. Asjaolu, et Küpros ei kohalda tuluallika riigis maksustamist juhul, kui dividende makstakse kolmandates riikides asuvatele aktsionäridele, ei ole selles mõttes tähtis. See otsus on iga riigi maksuautonoomia tagajärg. Kui tulumaksu puuduvast ühtlustamisest tulenevalt on liidu õiguse alusel liidus juba lubatud liikmesriikide omavaheline maksukonkurents, siis ei saa maksukohustuslasele ette heita, et ta kasutab eri liikmesriikide asukohaeelseid ka tegelikult (see tähendab mitte ainult paberil).

2) Piiriülese infonappuse ärakasutamise takistamine

71. Täpsemal vaatlusel selgub, et Küprose äriühingu kaasamisega välditi lõppkokkuvõttes „kõigest“ Taanis dividendimaksetelt maksu kinnipidamist. Nagu juba eespool märgitud (punkt 41), maksustatakse kinnipeetava maksuga tegelikult aga tulu (käesoleval juhul dividendide) saaja.⁴⁰ See toimub nii, et väljamakse tegemise ajal peab juba maksja osa tulust kinni pidama.

72. Seega ei kujuta endast maksu kinnipidamine dividendimaksja asukohaliikmesriigis mitte eraldi maksuliiki, vaid üksnes maksustamistehnika erivormi, mille peamine eesmärk on tagada dividendisaaja (minimaalne) maksustamine. Seda seetõttu, et eelkõige asjaolude puhul, mis on aset leidnud välisriigis, ei ole alati tagatud, et dividendisaaja oma tulult ka nõuetekohaselt maksu tasub. Üldjuhul, nimelt kui toimivad andmevahetussüsteemid maksuametite vahel – mis on nüüdseks liidus olemas – puuduvad, saab dividendisaaja asukohaliikmesriik harva teada tulust, mille dividendisaaja on saanud välisriigist.

³⁸ Nii kohtuasjas C-119/16.

³⁹ Nii kohtuasjas C-299/16.

⁴⁰ 24. juuni 2010. aasta kohtuotsus, P. Ferrero ja General Beverage Europe (C-338/08 ja C-339/08, EU:C:2010:364, punktid 26 ja 34) ning 26. juuni 2008. aasta kohtuotsus, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 52).

73. Selleks et eeldada, et kõnealusest seaduse eesmärgist (tagada dividendisaaja maksustamine) on kõrvale kaldunud, peaks seega täidetud olema kaks tingimust. Esiteks peab Taanil otsese väljamakse puhul üldlõdse olema õigus maksu sisse nõuda (selle kohta punkt 88 jj). Teiseks peab esinema oht, et riigis, kus on dividendisaaja tegelik asukoht, jäetakse see tulu maksustamata.

74. Seega kui põhjuseks, miks valiti selline tehingu tegemise viis, tuleks pidada soovi maksta investoritele dividende kolmanda riigi kaudu, et nende asukohaliikmesriigid ei saaks nende tulu kohta teavet, siis tuleb seda üldskemi minu arvates pidada kuritarvituseks.

75. Kõnealuse kuritarvituse etteheite võiks omakorda ümber lükata, kui investeerimisühingud annavad investorite asukohaliikmesriikide käsutusse vastava maksualase teabe või kui investeerimisühingute asukohaliikmesriik omab vastavat teavet ja edastab selle teabe asjaomastele liikmesriikidele. Ettevõtja sellise struktuuri puhul ei kaldutaks kõrvale eesmärgist, mida järgitakse välditud maksustamisega (selle kohta eespool punkt 72). Ka seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kõiki asjaolusid arvesse võttes hindama.

76. Juhul kui skeemi eesmärk on Euroopa Liidus asuvate kontserni kuuluvate äriühingute dividendid neutraalse maksustamise korra alusel kogumiks siduda ja seejärel emaettevõtjale edasi kanda, kes neilt oma asukohariigis (käsitleval juhul Ameerika Ühendriigid) nõuetekohaselt maksu tasub, ei ole alust oletada, et tegemist on kuritarvitusega. See kehtib eelkõige juhul, kui dividendide otsesel väljamaksel Ameerika Ühendriikides asuvale kontserni emaettevõtjale ei oleks kinnipeetavat maksu tulnud tasuda, kuna on olemas asjaomane topeltmaksustamise vältimise leping.

d) Järeldus viienda küsimuse kohta

77. Kolmandates riikides asuvatele investeerimisühingutele tehtavatelt dividendimaksetelt maksu kinnipidamise vältimise korral tuleb ennekõike kõne alla tegelike dividendisaajate dividenditulu maksustamise vältimine. Kuritarvitust võib siinkohal eeldada esmajoones juhul, kui valitud ettevõtjastruktuur järgib eesmärki kasutada ära teatavat infonappust asjassepuutuvate riikide vahel, et vältida dividendisaajate tõhusat maksustamist. Seda peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

4. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi tõlgendamine OECD näidislepingu kommentaare arvestades? (kolmas ja neljas küsimus)

78. Kolmanda ja neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus muu hulgas teada, kas selleks, et keelduda andmast ema- ja tütarettevõtjate direktiivist tulenevat vabastust maksu kinnipidamisest vastavalt Taani ja mõne teise riigi vahel sõlmitud rahvusvahelisele lepingule (see tähendab topeltmaksustamise vältimise lepingule) tuleb lähtuda liidu õiguses kehtivatest põhimõtetest, mida tuleb kontrollida Euroopa Kohtul. Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liidu õigusega kooskõlas oleval tõlgendamisel tuleb arvestada ka OECD näidislepingu kommentaare ja kui see on nii, siis kas arvesse tuleb võtta ka pärast direktiivi vastuvõtmist välja töötatud näidislepingu kommentaare.

79. OECD näidislepingu hilisemates kommentaarides ei käsitata niinimetatud edasikandvaid ühinguid üldjuhul tegelike tulusaajatena, kui neil on tegelikkuses – olgugi et nad on vormiliselt tegelikud tulusaajad – väga piiratud volitused, mistõttu kujutavad nad endast seoses kõnealuse tuluga pelgalt huvitatud isikute arvel tegutsevaid usaldusisikuid või varahaldureid.

80. Kui liikmesriik soovib piirata liidu õigusest tulenevat maksuvabastust isiku vastu, tuleb selle piirava normi tõlgendamisel alati arvestada liidu õigust. Seetõttu tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks tõlgendada ema- ja tütarettevõtjate direktiivi. Liidu õiguse tõlgendamisel tuleb arvestada ka OECD näidislepingut ja OECD näidislepingu kommentaare.

81. OECD näidislepingud ei ole siiski ei liidu õiguse ega Euroopa Kohtu jaoks õiguslikult siduvad. OECD näidislepingud ei ole õiguslikult siduvad mitmepoolsed rahvusvahelised lepingud, vaid rahvusvahelise organisatsiooni ühepoolsed aktid liikmesriikidele esitatud soovitude vormis. Ka Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) enda arvamuse kohaselt ei ole need soovitud kohustuslikud; vastavalt OECD kodukorrale peavad liikmesriigid neid hindama ja otsustama, kas nad peavad nende järgimist asjakohaseks.⁴¹ Eelkõige kehtib see kommentaaride kohta, mille on OECD näidislepingute kohta esitanud ja mis lõppkokkuvõttes sisaldavad ainult õiguslikke arvamusi.

82. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võivad liikmesriigid maksualase pädevuse piiritlemisel siiski võtta eeskju rahvusvahelisest praktikast, nagu see väljendub OECD väljatöötatud näidislepingutes.⁴² See kehtib ka osas, mis puudutab eeskju võtmist rahvusvahelisest õiguskäsitusest, mis väljendub OECD näidislepingu kommentaarides.

83. ELi direktiivi tõlgendamisele (ja seega ka siseriikliku õiguse liidu õigusega kooskõlas olevale tõlgendamisele) ei saa topeitmaksustamise vältimise näidislepingu kommentaarid aga vahetut mõju avaldada. Kõnealused kommentaarid väljendavad ainult nende isikute arusaama, kes on välja töötanud OECD näidislepingu, mitte aga parlamentaarsete seadusandjate ega ammugi mitte liidu seadusandja arusaama. Vaid juhul, kui direktiivi sõnastusest ja selle vastuvõtmist ettevalmistavatest materjalidest peaks nähtuma, et liidu seadusandja on võtnud eeskju OECD näidislepingu ja selle näidislepingu (toonaste) kommentaaride sõnastusest, võiks vastav tõlgendus olla asjakohane.

84. Seetõttu on Euroopa Kohus ka juba sedastanud, et topeitmaksustamise vältimise lepingu säte, mida on tõlgendatud OECD näidislepingu kommentaaride valguses, ei saa liidu õigust piirata.⁴³ See kehtib eelkõige OECD näidislepingu ja selle kommentaaride muudatuste suhtes, mida tehakse pärast direktiivi vastuvõtmist. Vastasel korral oleks OECD osalisriikidel õigus otsustada ELi direktiivi tõlgendamise üle.

85. Seda arvestades saab kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele vastata nii, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi tuleb liidu õiguses tõlgendada autonoomselt ja olenemata OECD 1977. aasta topeitmaksustamise vältimise näidislepingu artiklist 10 või selle lepingu hilisematest versioonidest.

86. Lisaks soovitakse lõppkokkuvõttes teada, kas dividendisaajat ema- ja tütarettevõtjate direktiivi tähenduses tuleb tõlgendada samamoodi nagu tegelikku tulusaajat intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi tähenduses. Ka sellele saab vastata eitavalt, sest nagu eespool märgitud (punkt 35), järgib ema- ja tütarettevõtjate direktiiv teistsugust eesmärki kui intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv ja hoidub seetõttu teadlikult kasutamast tegeliku tulusaaja mõistet.

B. Täpsustav märkus tegeliku dividendisaaja kohta (kaheksas küsimus)

87. Kaheksanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et dividendisaaja on ka soodustatud isik ema- ja tütarettevõtjate direktiivi tähenduses, kuna ta ainult nn fiktiivne edasikandja, on kohustatud täpsustama, keda ta peab tegelikult dividendisaajaks. Seega tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt küsimuse selle kohta, kellel on kuritarvituse esinemise tõendamiskoormis.

41 OECD kodukord, Rule 18 lit. b: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation“. Leitav aadressil <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

42 15. mai 2008. aasta kohtuotsus, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 22); 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 49); 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 45); 12. mai 1998. aasta kohtuotsus, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 31); 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 48), vt selle kohta aga ka 16. mai 2017. aasta kohtuotsus, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 67).

43 19. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punktid 50 ja 56).

88. Maksuplaneerimise võimaluste kuritarvitamine seab tingimuseks, et valiti tavapärasest struktuurist kõrvale kalduv seaduslik struktuur, mis viib *soodsama tulemuseni* kui „harilik“ struktuur. „Harilik struktuur“ oleks käesoleval juhul olukord, kus investeerimisühingud maksaksid dividende otse põhikohtuasja kaebajale. „Harilik struktuur“ peaks kaasa tooma ka suurema maksukoormuse.

89. Seda, et tehingu tegemise valitud viis on maksustamise seisukohast soodsam kui harilik struktuur, peab põhimõtteliselt tõendama maksuhaldur, kusjuures maksukohustuslastel võib olla teatav koostöökohustus. Maksukohustuslasel on siis aga „võimalus esitada tõendeid asjaomase tehingu aluseks olevate äriliste põhjuste kohta“.⁴⁴ Kui sellest nähtub, et kõnealuste tehingute ainus eesmärk⁴⁵ ei ole vältida makse, mida oleks tavaliselt tulnud tasuda, ei saa valitud teguviisi käsitada kuritarvituseks, kuna riik ise võimaldab maksukohustuslasel selliseid struktuure kasutada.

90. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast,⁴⁶ et kuritarvituse olemasolu eeldamine toob kaasa sellise olukorra väljaselgitamise, mis oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks tehtud, ning seejärel määratletud olukorra uuesti hindamise asjasse puutuvate liikmesriigi õigusnormide ja liidu õiguse sätete põhjal. Selleks peab aga olema kindel, kes on tegelik dividendisaaja.

91. Seega saab Taani seisukohast olla tegemist kuritarvitusega ema- ja tütaretevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses ainult siis, kui dividendide otsesel väljamaksel tuleks need Taanis maksustada. See on vastavalt Taani õigusele siiski välistatud, kui nn vahepealse äriühingu kõrvalejätmise korral oleks tegelik dividendisaaja ka ettevõtja, kelle asukoht on muus liikmesriigis, või kui dividendisaaja asukoht oleks riigis, kes on Taaniga sõlminud topeltnmaksustamise vältimise lepingu. Kui nt äriühingut Y Bermudas ei saaks samamoodi nagu äriühingut Y Cyprus pidada dividendide tegelikuks saajaks, vaid selleks tuleb pidada Ameerika Ühendriikides asuvat emaettevõtjat, siis oleks see olukord vastavalt Taani õigusele ka maksu kinnipidamisest vabastatud.

92. Järelikult saab kaheksandale küsimusele vastata nii, et liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et teises liikmesriigis asuv äriühing – kellele maksti dividende – on dividendide tegelik tulusaaja, on kohustatud kuritarvituse eeldamiseks põhimõtteliselt täpsustama, keda ta peab tegelikuks dividendisaajaks. See on vajalik, et saaks kindlaks teha, kas kuritarvituseks peetava skeemiga saavutatakse üleüldse maksustamise seisukohast soodsam tulemus. Eelkõige asjaolude puhul, mis on aset leidnud välisriigis, võib maksukohustuslastel olla seejuures siiski suurem koostöökohustus.

C. Tuginemine ema- ja tütaretevõtjate direktiivi artikli 1 lõikele 2 (küsimused 1, 1.1 ja 2)

93. Küsimustega 1, 1.1 ja 2 soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, kas (1) Taani saab vahetult tugineda ema- ja tütaretevõtjate artikli 1 lõikele 2, et keelduda maksukohustuslasele nimetatud direktiivi artikli 5 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuse andmisest. Juhul kui see nii ei ole, tuleb selgitada, kas (2) Taani on ema- ja tüharetevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 siseriiklikku õigusesse piisaval määral üle võtnud.

44 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 92).

45 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, *Cussens jt* (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45).

46 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, *Cussens jt* (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 47); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 52) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 58).

1. Olukord, kus vahetult ei kohaldata direktiivi, et panna isikule kohustusi

94. Juhul kui vastavalt eespool nimetatud kriteeriumidele esineb siiski kuritarvitus ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 tähenduses, iseloomustab käesolevat kohtuasja eripära, et Taanis õiguses ei olnud erisätet nimetatud sätte ülevõtmiseks. Samuti puudus – nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus – kuritarvituste vältimise üldnorm. Mõned menetlusosalised on seetõttu seisukohal, et isegi kuritarvituse eeldamise korral ei saa keelduda andmast neile siseriiklikust õigusest tulenevat maksuvabastust.

95. Siiski ei ole tingimata vaja, et direktiivi sätteid (käesoleval juhul ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2) tuleks konkreetse siseriiklikus õigusnormis vormiliselt korrata. Pigem võib direktiivi ülevõtmiseks, arvestades direktiivi sätete sisu, olla piisav üldisem õiguslik raamistik – kaasa arvatud riigi- või haldusõiguse üldpõhimõtted –, kui see tagab direktiivi täieliku kohaldamise piisavalt selgel ja täpsel viisil.⁴⁷

96. Eelotsusemenetluses mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus kahte põhimõtet (nn tegelikkuse doktriin ja „tegeliku tulusaaja“ põhimõte). Siiski on pooled üksmeelel selles, et need ei ole käesolevas kohtuasjas asjakohased, kui tegelikkuses maksti dividendid vormiliselt tõepoolest kõigepealt Küprose äriühingule.

97. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2 lubab liikmesriikidel siiski võtta meetmeid kuritarvituste vastu võitlemiseks. See on vastavuses ka kogu liidus kehtiva tavaga. Nii on kõik liikmesriigid välja töötanud vahendid võitluseks kuritarvitustega, mille eesmärk on vältida maksustamist.⁴⁸ Seega valitseb ka liikmesriikide maksuõiguskordades üksmeel selles, et õiguse kohaldamine ei või ulatuda nii kaugemale, et majandustegevuses osalejad peavad kuritarvitustega leppima. See kogu liidus tunnustatud põhimõte⁴⁹ kajastub nüüd ka direktiivi 2016/1164 artiklis 6.

98. Selles mõttes tuleb kõiki siseriiklikke õigusnorme, olenemata sellest, kas need on vastu võetud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ülevõtmiseks või mitte, alati tõlgendada kooskõlas eespool nimetatud õiguse üldpõhimõttega ning eelkõige arvestades ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ning selle artikli 1 lõike 2 sõnastust ja eesmärki.⁵⁰ Siseriikliku õiguse liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise vastu ei räägi ka asjaolu, et see võib tulla kahjuks isikutele. Siseriiklike õiguse sätete kaudu vahendatud, st liidu õiguse kaudne kohaldamine isiku vastu on nimelt lubatud.⁵¹

47 Selle kohta väljakujunenud kohtupraktika, vt nt 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 44); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus, komisjon vs. Austria (C-428/04, EU:C:2006:238, punkt 99); 16. juuni 2005. aasta kohtuotsus, komisjon vs. Itaalia (C-456/03, EU:C:2005:388, punkt 51) ja minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 62).

48 Osalt kehtivad liikmesriikides üldsätted kuritarvituste vastu võitlemiseks, nagu Saksamaa Liitvabariigis maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) § 42; Luksemburgis maksumuudatuste seaduse § 6; Belgias tulumaksuseadustiku (code des impôts sur les revenus) artikli 344 §1^{er}; Rootsis seaduse 1995:575 artikkel 2 või Soomes tulumaksuseaduse artikkel 28; osalt kehtivad erisätted (nagu Taanis siirdehindade kohta vastavalt maksu kindlaksmääramise seaduse (ligningsloven) §-le 2), või õiguse üldpõhimõtted (Saksamaa Liitvabariigis on see sisu ülimuslikkuse põhimõte, mille saab muu hulgas tuletada maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) §-st 39 ja sellel järgnevatest paragrahvidest).

49 Vt nt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68); 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32); 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 51) ja 23. märtsi 2000. aasta kohtuotsus, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33).

50 Liikmesriikide kohtute kohustuse kohta tõlgendada siseriiklikku õigust kooskõlas direktiiviga vt väljakujunenud kohtupraktika ja eelkõige 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus, Adeneler jt (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 108 jj); 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus, Pfeiffer jt (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 113 jj) ja 10. aprilli 1984. aasta kohtuotsus, von Colson ja Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punkt 26).

51 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45); 7. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, punkt 57); 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punktid 20, 25 ja 26) ning 13. novembri 1990. aasta kohtuotsus, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punktid 6 ja 8) ning minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 65).

99. Taani asutustel oleks – õiguskindluse kaalutlustel⁵² – keelatud üksnes ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 vahetu kohaldamine kaebaja vastu. Nii ei saa liikmesriik panna isikule kohustusi direktiivi sättega, mida ta ei ole üle võtnud.⁵³ Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei või nimelt direktiiv ise panna isikule kohustusi, mistõttu ei saa direktiivi kui sellist kasutada tema vastu.⁵⁴ Selline liikmesriik käituks ise „kuritarvituslikult“. Ühest küljest jätaks ta temale adresseeritud direktiivi üle võtmata (olgu et ta saaks seda teha), teisest küljest tugineks ta üle võtmata jäetud direktiiviga antavale võimalusele võidelda kuritarvituste vastu.

100. Samamoodi ei või pädevad ametiasutused põhikohtuasjas isiku vastu vahetult tugineda kehtivale liidu õiguse üldpõhimõttele, mis keelab õiguse kuritarvitused. Vähemasti juhtudel, mis kuuluvad ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse, on see põhimõte nimelt leidnud oma spetsiifilise väljenduse ning täpsustuse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõikes 2.⁵⁵ Kui lisaks sellele lubatakse ka vahetut tuginemist sellisele üldisele õiguspõhimõttele, mille sisu on oluliselt vähem selge ja täpne, siis tekiks oht, et järgimata jääb ühtlustamisesmärk, mis on ema- ja tütarettevõtjate direktiivil ja ka kõigil muudel direktiividel, mis sisaldavad konkreetseid sätteid kuritarvituste vältimiseks (nagu direktiivi 2016/1164 artikkel 6). Peale selle õonestatakse sel moel juba mainitud keeldu, mille kohaselt ei tohi üle võtmata direktiivi sätteid kohaldada vahetult isiku kahjuks.⁵⁶

2. Puuduv võimalus käibemaksuõigust käsitleva kohtupraktika ülekandmiseks

101. Sellega ei ole vastuolus Euroopa Kohtu otsused⁵⁷ Italmoda ja Cussens. Neis otsustes asus Euroopa Kohus seisukohale, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et olenemata sellest, kas liikmesriigi õiguskorras sisaldub seda põhimõtet jõustav siseriiklik meede, võib seda vahetult kohaldada, et keelduda käibemaksu mahaarvamisest, ning see ei ole vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

102. Siiski puudutasid mõlemad viidatud kohtuotsused ainult käibemaksuõigust. See erineb käesoleva kohtuasja esemest. Esiteks on käibemaksuõigus liidu õigusega palju suuremal määral ühtlustatud ja arvestades seda, et see puudutab liidu rahastamist, on sellel palju tugevam seos liidu õigusega kaitstud huvidega kui liikmesriikide tulumaksuõigusel.

103. Teiseks kohustab liidu õigus vastavalt ELTL artikli 325 lõigetele 1 ja 2 liikmesriike (tõhusalt) koguma käibemaksu,⁵⁸ samal ajal kui see tulumaksuõiguses nii ei ole. Lisaks tuleb märkida, et käibemaksuõiguses esineb eriti suur pettuste oht, mis nõuab tõenäoliselt maksu eriti tõhusat sissenõudmist. Selles mõttes teeb ka Euroopa Kohus oma hiljutises otsuses vahet käibemaksuõiguse ja liidu teise õiguse vahel, mis sisaldab sõnaselget luba võidelda kuritarvituste vastu.⁵⁹ Seetõttu ei saa ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 vahetult kohaldada maksukohustuslase kahjuks.⁶⁰

52 Nii sõnaselgelt 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42).

53 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 49); 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punkt 41); 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42); 19. novembri 1991. aasta kohtuotsus, Francovich jt (C-6/90 ja C-9/90, EU:C:1991:428, punkt 21), vt ka minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 66).

54 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42); ja minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 65), vt nt ka 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus, Pfeiffer jt (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Vt minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 67) ja 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38 jj). Samamoodi ka minu ettepanek kohtuasjas Satakunnan Markkinapörssi ja Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:266, punkt 103).

56 Ebaselge on selles mõttes 22. novembri 2005. aasta kohtuotsus, Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punktid 74–77); vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:86, punkt 67); üksikasjalikult ka 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42).

57 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881) ja 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455).

58 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 36 jj) ja 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26).

59 Nii sõnaselgelt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punktid 28, 31 ja 38).

60 Nii juba Euroopa Kohus 5. juuli 2007. aasta kohtuotsuses, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 42).

3. Just nimelt kuritarvituste vastu suunatud siseriikliku õigusnormi olemasolu

104. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab aga kontrollima, kas käesolevas kohtuasjas saab liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse korral siiski kohaldada juba siseriikliku õiguse sätteid või põhimõtteid (nende hulka kuuluvad ka kohtupraktikas välja arendatud põhimõtted), millest võiks näiteks tuleneda fiktiivsete tehingute arvestamata jätmine maksustamisel või keeld tugineda maksusoodustustele kuritarvitamise eesmärgil.

105. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale võib asutamisvabaduse piirangut kuritarvituste vastasest võitlusest tulenevate põhjustega õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.⁶¹

106. Viidatud kaalutlusele tuginedes saab küsimusele 1.1 ja teisele küsimusele vastata nii, et Taani äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punkt c ega topeltmaksustamise vältimise lepingu säte, mis lähtub väljamakstud dividendide maksustamisel tegelikust tulusaajast, ei ole piisavad, et neid saaks käsitada ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 ülevõtmisena.

107. Teisiti tuleks asja hinnata siiski juhul, kui kooskõlas liidu õigusega kohaldataks Taanis nn tegelikkuse doktriini ja „tegeliku tulusaaja“ põhimõtet. Need on välja arendatud just nimelt selleks, et lahendada probleeme, mis on seotud sellega, et tsiviilõiguses võimaldab kasutada paljusid skeeme, kuid maksuõiguses maksustatakse majanduslikke asjaolusid. Seega on need õiguspõhimõtted suunatud just nimelt fiktiivsete skeemide ja isiku poolt õiguse kuritarvitamise vastu ning kujutavad endast seetõttu põhimõtteliselt ka piisavalt spetsiifilist õiguslikku alust asutamisvabaduse piiramiseks. See, et Taani ei ole ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõiget 2 nõuetekohaselt üle võtnud, ei muuda järelikult asja. Täpsemalt peab seda hindama aga liikmesriigi kohus.

108. Taanis välja arendatud „tegelikkuse doktriin“ võiks tõlgendatuna kooskõlas liidu õigusega olla seega piisav alus, et jätta puhtalt fiktiivsed skeemid või ka kuritarvitustega seotud skeemid – juhul kui need esinevad (selle kohta täpsemalt punkt 52 jj) – maksustamisel tähelepanuta. Mulle näib, et ka „tegelikkuse doktriin“ ei ole midagi muud kui majandusliku käsitlusviisi eriliik, millel põhineb küllap suurem osa liikmesriikide õigusnormidest, mis käsitlevad võitlust kuritarvituste vastu.⁶² See ilmneb ka liidu õiguse tasandil, nt direktiivi 2016/1164 artikli 6 lõikest 2, mille kohaselt peetakse skeeme fiktiivseks, kui need ei ole loodud reaalsel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu. Viimati nimetatut peab aga hindama liikmesriigi kohus.

109. Kui skeem järgib eesmärki vältida tegelike investorite maksustamist, siis makstakse dividendid hoolimata sellest, et vormiliselt makstakse dividendi Küprose emaettevõtjale, majandusliku käsitlusviisi korral tema investoritele äriühingus Y Bermuda (või koguni kontserni emaettevõtjale Y USA). Maksed Küprose emaettevõtjale ei kajasta sellisel juhul majanduslikku, vaid ainult tsiviilõiguslikku (vormilist) tegelikkust.

61 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 64); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55) ja 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 74)

62 Väga sageli lähtutakse liikmesriikides toimuva või tehingu tegelikust sisust – nii nt Soomes, Ungaris, Iirimaa, Itaalias, Leedus, Madalmaades, Portugalis ja Sloveenias.

D. Põhivabaduste rikkumine (kuues, seitsmes, üheksas ja kümnes küsimus)

110. Arvestades seda, et käesolevas asjas puuduvad pidepunktid, millest nähtuks, miks ei peaks saama kohaldada tuluallika riigis maksustamise keeldu vastavalt ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artiklile 5 kohaldada, ei ole vaja eelotsusetaotluse esitanud kohtu kuuendale, seitsmendale, üheksandale ja kümnendale küsimusele vastata.

111. Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab siseriiklikus õiguses kehtivate põhimõtete liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse korral järelduseni, et tegemist on kuritarvitusliku skeemiga, saab maksu teatud asjaoludel tõepoolest kinni pidada. Sellisel juhul seda küsimust käesolevas kohtuasjas aga enam ei kerki, kuna nimetatud maksustamine on õiguse kuritarvitamise tagajärg ja vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale ei või liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse eesmärgil.⁶³

112. Olenemata sellest on aga Euroopa Kohus otsustanud ka juba seda, et residendist ja mitteresidendist intressisaajate erinev kohtlemine erinevate maksustamisviiside kohaldamise tõttu puudutab olukordi, mis ei ole sarnased.⁶⁴ See kehtib ka residendist ja mitteresidendist dividendisaajate kohta. Isegi juhul, kui seda peetaks sarnaseks olukorraks, on vastavalt Euroopa Kohtu praktikale põhivabaduse piiramine põhjendatud ainult siis, kui välisriigis asuvalt dividendisaajalt Taanis kinnipeetav maks ei ole suurem kui Taanis kehtiv äriühingu tulumaks, mida peab tasuma residendist dividendisaaja.⁶⁵

113. Sama kehtib osas, mis puudutab erinevaid intressimäärasid või dividendisaaja kohustust tasuda Taani äriühingu tulumaksu ja dividendimaksja kohustust pidada Taanis kinni maks. Need ei ole sarnased olukorrad, kuna ühel juhul tuleb tasuda enda maksu (äriühingu tulumaks) ja teisel juhul on tegemist dividendisaaja jaoks tegelikult võõra maksu (tema äriühingu tulumaks) kinnipidamise ja tasumisega. Erinev teke ja erinevad määrad tulenevad maksu kinnipidamise erinevast tehnikast ja funktsioonist (selle kohta eespool punkt 72).

VI. Ettepanek

114. Seega teen ettepaneku vastata Østre Landsreti (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) küsimustele järgmiselt:

1. Esimesele küsimusele tuleb vastata nii, et liikmesriik ei saa tugineda direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 1 lõikele 2, kui ta ei ole seda üle võtnud.
2. Küsimusele 1.1 ja teisele küsimusele tuleb vastata nii, et Taani äriühingu tulumaksu seaduse § 2 lõike 2 punkti c ega OECD näidislepingu artiklile 10 vastavat topeltmaksustamise vältimise lepingu sätet ei saa käsitada sellistena, et nendega on piisavalt üle võetud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 1 lõige 2. See ei keela siiski kooskõlas liidu õigusega tõlgendada ja kohaldada siseriikliku õiguse üldiseid printsiipe ja põhimõtteid, mille eesmärk on anda võimalus erimeetmete võtmiseks, et vältida fiktiivsete skeemide või isiku poolt toime pandud õiguse kuritarvitamise vastu.

⁶³ Vt nt 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68) ning 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁶⁴ 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 41), mida kinnitab 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 26).

⁶⁵ Vt 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 90) ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 42 jj)

3. Kolmandale ja neljandale küsimusele tuleb vastata nii, et teises liikmesriigis asuvat emaettevõtjat, kes saab oma tütarettevõtjalt dividende, tuleb käsitada dividendisaajana, kes kuulub ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalasse. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivis kasutatud mõisteid tuleb liidu õiguses tõlgendada autonoomselt üksnes ema- ja tütarettevõtjate direktiivi järgi ning olenemata OECD 1977. aasta näidislepingu artikli 10 ja selle lepingu hilisemate versioonide kommentaaridest.
4. Viiendale küsimusele tuleb vastata nii, et otsuse tegemine selle kohta, kas tegemist on kuritarvitusega, oleneb konkreetse juhtumi kõigi asjaolude hindamisest kogumina, mis on liikmesriigi kohtu ülesanne.
 - a) Maksuõiguses võib kuritarvitus esineda pelgalt fiktiivsete tehingute puhul, millel puudub tegelik majanduslik sisu, või juhul, kui skeemi peamine eesmärk on hoiduda kõrvale maksust, mida oleks vastavalt õigusnormi eesmärgile tulnud tasuda. Seejuures peab maksuhaldur tõendama, et maks oleks asjakohase skeemi korral olnud sissenõutav, samal ajal kui maksukohustuslane peab tõendama, et valitud skeem põhineb olulistel kaalutlustel, mis ei ole seotud maksuõigusega.
 - b) Kolmandates riikides asuvatele investeerimisühingutele teistes liikmesriikides asuvate äriühingute kaudu tehtavatelt dividendimaksetelt maksu kinnipidamise vältimise korral tuleb ennekõike kõne alla tegelike dividendisaajate dividenditulu maksustamise vältimine. Kuritarvitust võib siinkohal eeldada esmajoonel juhul, kui valitud ettevõtjastruktuur järgib eesmärki kasutada ära teatavat infonappust asjassepuutuvate riikide vahel, et vältida tegelike dividendisaajate tõhusat maksustamist.
5. Kaheksandale küsimusele tuleb vastata nii, et liikmesriik, kes ei soovi tunnistada, et teises liikmesriigis asuv äriühing on dividendisaaja, on kohustatud kuritarvituse eeldamiseks põhimõtteliselt täpsustama, keda ta peab tegelikuks dividendisaajaks. Välisriigis aset leidnud asjaolude puhul võib maksukohustuslastel olla seejuures siiski suurem koostöökohustus.
6. Arvestades eespool esimesele ja viiendale küsimusele antud vastuseid, ei ole kuuendale, seitsmendale, üheksandale ja kümnendale küsimusele vaja vastata.